

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Quels sont les dispositifs prévus en droit fiscal belge pour attirer des chercheurs renommés internationalement ?"

Auteur : Arif, Ale

Promoteur(s) : Wuidard, Jean-Luc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/23903>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Quels sont les dispositifs prévus en droit fiscal belge pour attirer des chercheurs renommés internationalement ?

Alé ARIF

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2024-2025

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Jean-Luc WUIDARD

Lecteur :

Sabine GARROY

Je tiens à remercier mon promoteur, Maître Jean-Luc Wuidard, pour sa disponibilité et ses conseils durant la rédaction de ce travail de fin d'études. Je remercie également Madame Sabine Garroy pour sa lecture. Enfin, j'exprime ma gratitude à mes collègues, mes amis et ma famille pour leur soutien tout au long de ce master de spécialisation.

Table des matières

Introduction	5
Chapitre 1 : L'ancien régime spécial d'imposition des cadres étrangers.....	6
Section 1 : L'ancien régime spécial d'imposition des cadres étrangers notions et cadre juridiques.....	6
Sous-section 1 : Champ d'application	6
Sous-section 2: Conditions d'application	7
Section 2 : Avantages liés au régime spécial d'imposition des cadres étrangers	7
Section 3 : Limites et critiques du régime.....	8
Chapitre 2 : Le nouveau régime fiscal des impatriés (RSII/RSICI)	12
Section 1 : Champ d'application : à qui s'adresse ce régime ?.....	12
Section 2 : Les conditions	13
Section 3 : Les avantages du nouveau régime	16
Section 4 : Résidence fiscale de l'impatrié	17
Section 5 : Durée limitée du régime.....	18
Section 6 : Changement d'employeur	18
Section 7: Le RSII et le RSCI dans l'accord de gouvernement Arizona : nouveautés ...	19
Section 8 : Attractivité fiscale des talents - où se situe la Belgique face à ses voisins ?	20
Section 9: Analyse critique et points d'amélioration du régime.....	22
Sous-section 1 : critique et comparaison.....	22
Sous-section 2 : Analyse du régime d'imposition des impatriés au regard du principe constitutionnel d'égalité de non-discrimination	24
Sous-section 3 : Alternative au régime fiscal des impatriés	26
Chapitre 3 : La dispense partielle de versement du précompte professionnel pour les chercheurs	26
Section 1 : Origine de la dispense.....	27
Section 2 : Présentation du mécanisme.....	28
Section 3: Principe et conditions d'application.....	28
Section 4 : Evolution de la position administrative : Arrêt de la Cour de Cassation du 06.01.2023.....	30
Section 5: Analyse critique et points d'amélioration de la mesure.....	30
Section 6 : Cas pratique : comment les incitants fiscaux peuvent influencer la rémunération des chercheurs ?	32

Conclusion	35
Bibliographie.....	36
Annexe	39

Introduction

La Belgique se distingue depuis plusieurs décennies par une fiscalité du travail particulièrement lourde, souvent pointée comme l'une des plus élevées de l'Union européenne et du monde. Le caractère progressif de l'impôt, avec un taux marginal de 50 % appliqué dès un revenu relativement modeste, combiné à des cotisations sociales importantes, contribue à alourdir significativement le coût du travail. Cette pression fiscale constitue un frein majeur à l'attractivité du territoire belge, en particulier pour les entreprises internationales désireuses de recruter des profils étrangers hautement qualifiés¹.

Dès les années 1960, dans un contexte de mondialisation croissante et de concurrence accrue entre États pour attirer les investissements étrangers notamment américains, la Belgique a pris conscience de la nécessité d'adopter une politique fiscale plus compétitive. Les multinationales actives sur le territoire faisaient face à la réticence de leurs collaborateurs expatriés, souvent peu enclins à accepter une mission en Belgique en raison de la charge fiscale plus lourde que dans leur pays d'origine. Par ailleurs, les employeurs belges se heurtaient à la difficulté d'offrir des rémunérations nettes attractives sans alourdir considérablement leurs coûts salariaux².

C'est dans ce contexte qu'a été instauré, par la circulaire administrative du 8 août 1983, le régime spécial d'imposition des cadres étrangers (dit « régime fiscal des expatriés »), entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1984. Ce dispositif visait à offrir un traitement fiscal avantageux aux cadres étrangers hautement qualifiés, afin de faciliter leur venue temporaire en Belgique. Resté en vigueur jusqu'au 1er janvier 2022, ce régime a progressivement montré ses limites³.

Le présent travail s'attache à analyser le nouveau régime fiscal des impatriés, entré en vigueur en janvier 2022, qui remplace le régime des expatriés. Nous en examinerons les conditions d'accès, les modalités d'application, ainsi que son potentiel en matière d'attractivité. Afin de mieux comprendre les enjeux de cette réforme, un retour sur le régime précédent s'impose, afin d'en cerner les fondements, les faiblesses et les raisons ayant conduit à son abandon.

Dans un second temps, l'analyse portera sur une autre mesure fiscale majeure en faveur de la recherche : la dispense de versement du précompte professionnel applicable aux chercheurs. Bien que cette mesure bénéficie principalement aux employeurs, elle joue un rôle déterminant dans la création d'un environnement propice au recrutement de profils scientifiques qualifiés.

Ces deux dispositifs feront l'objet d'une analyse critique, visant à évaluer leur efficacité, leurs limites et les pistes d'amélioration envisageables.

¹ OCDE, *Taxing Wages 2024: Tax and Gender through the Lens of the Second Earner*, Paris, Éditions de l'OCDE, 2024.

² J. WELLENS, *Historique des régimes fiscaux de faveur*, Bruxelles, Kluwer.

³ Circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983 relative au régime spécial d'imposition des cadres étrangers.

Chapitre 1 : L'ancien régime spécial d'imposition des cadres étrangers

Section 1 : L'ancien régime spécial d'imposition des cadres étrangers notions et cadre juridiques

Le régime fiscal pour les expatriés a été instauré par la circulaire administrative du 8 août 1983 (ci-après « la circulaire »), et est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1984⁴. Il visait à offrir un traitement fiscal avantageux aux cadres étrangers hautement qualifiés, soit détachés temporairement en Belgique, soit recrutés à l'étranger pour occuper une fonction temporaire dans le pays. L'objectif principal était de renforcer l'attractivité de la Belgique pour les investisseurs internationaux et de favoriser la création d'emplois sur le territoire national⁵. Ce régime est resté applicable jusqu'au 1er janvier 2022.

Nous verrons ci-dessous le champ d'application et les conditions du régime.

Sous-section 1 : Champ d'application

Ce régime spécifique était réservé exclusivement aux personnes de nationalité étrangère. En étaient donc exclus les citoyens belges ainsi que ceux disposant de la double nationalité, dont l'une était belge⁶.

Pour en bénéficier, l'expatrié devait exercer une fonction de cadre, de spécialiste ou de chercheur étranger. Il devait également se trouver dans l'une des situations suivantes⁷ :

- être détaché depuis l'étranger vers la Belgique pour une mission temporaire dans une ou plusieurs succursales d'une entreprise étrangère ou dans une société qu'elle contrôle ;
- être envoyé par une entreprise étrangère appartenant à un groupe international, afin de travailler temporairement dans des sociétés belges affiliées ou dans le bureau central du groupe ;
- être recruté directement depuis l'étranger par une société belge membre d'un groupe international, pour une mission temporaire dans cette société ou dans un bureau de coordination du groupe ;
- être engagé à l'étranger par un centre ou un laboratoire de recherche (belge ou étranger) pour une mission ponctuelle en Belgique.

Ainsi, le champ d'application du régime allait au-delà des cadres dirigeants pour inclure également les chercheurs et experts étrangers. La circulaire précisait notamment que le terme « chercheur » désignait des personnes ne faisant pas nécessairement partie du personnel cadre, mais disposant d'une spécialisation rare ou très pointue, rendant leur recrutement sur le marché du travail belge extrêmement difficile, voire impossible⁸.

Cette expertise particulière pouvait se traduire par des compétences linguistiques rares, des savoirs techniques peu ou pas développés en Belgique, ou encore par une maîtrise spécifique d'un savoir-faire difficilement accessible sur le marché belge. À ce titre, étaient également concernés les chercheurs étrangers, soit détachés par leur employeur à l'étranger, soit recrutés directement hors de Belgique, pour mener des activités scientifiques ou techniques dans des

⁴ Circulaire du 8 août 1983 précitée.

⁵ Circulaire du 8 août 1983 précitée, point II.3.

⁶ Circulaire du 8 août 1983 précitée, point 139/8.

⁷ Circulaire du 8 août 1983 précitée, point 139/8.

⁸ Circulaire du 8 août 1983 précitée, point 139/8.4

centres ou laboratoires de recherche, belges ou étrangers. Dans tous les cas, la mission devait présenter un caractère temporaire.

Pour que le travailleur puisse bénéficier du régime spécial d'imposition, l'employeur devait démontrer auprès de l'administration qu'aucun candidat disponible sur le marché de l'emploi belge ne possédait des compétences ou une expérience équivalente à celles du travailleur étranger recruté. Cette exigence visait à garantir que le recours à un profil expatrié répondait à une nécessité réelle, fondée sur la rareté ou l'unicité des qualifications requises⁹.

Sous-section 2: Conditions d'application

Pour engager un travailleur expatrié, l'employeur devait répondre à certains critères stricts. Il devait s'agir soit d'une société commerciale belge intégrée dans un groupe international, soit d'une succursale belge d'une entreprise étrangère. Étaient également éligibles les centres ou laboratoires de recherche, qu'ils soient belges ou étrangers, à condition qu'ils disposent d'une représentation en Belgique.

Le fait que l'entité soit effectivement soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents n'était pas déterminant. Même une représentation belge non imposable – en raison d'activités jugées préparatoires ou accessoires – pouvait introduire une demande. Toutefois, il était impératif que l'activité exercée en Belgique soit de nature lucrative, c'est-à-dire génératrice de bénéfices imposables. Cette exigence excluait de facto les associations, qu'elles soient belges ou internationales, dès lors qu'elles étaient sans but lucratif. La seule exception concernait les associations actives dans la recherche scientifique ou les activités de laboratoire.

Section 2 : Avantages liés au régime spécial d'imposition des cadres étrangers

Le régime fiscal instauré par la circulaire administrative du 8 août 1983 offrait aux expatriés un traitement particulièrement favorable. Ceux-ci étaient considérés, par fiction, comme des non-résidents fiscaux belges, ce qui leur permettait de ne pas être imposés sur leurs revenus mondiaux. Seuls les revenus de source belge étaient soumis à l'impôt en Belgique. Cette fiction de non-résidence reposait sur la condition que l'expatrié séjourne temporairement en Belgique, sans y transférer le centre de ses intérêts personnels, sociaux ou économiques. Cela permettait donc d'exclure de l'imposition belge la partie de la rémunération correspondant aux prestations effectuées à l'étranger. Ce mécanisme est connu sous le nom de « Travel exclusion », nous y reviendrons ultérieurement¹⁰.

Afin de démontrer le caractère temporaire du séjour, l'employeur devait fournir des éléments probants attestant du maintien de liens substantiels avec le pays d'origine. Ces éléments pouvaient inclure, par exemple, la résidence du conjoint et des enfants à l'étranger, la scolarisation des enfants dans le pays d'origine, ou encore la détention de comptes bancaires ou de biens immobiliers à l'étranger.

Par ailleurs, l'un des éléments centraux du régime résidait dans la possibilité, pour l'employeur, de verser à l'expatrié une partie de sa rémunération sous forme de remboursements de frais

⁹ T. AFSCHRIFT et G. de la ROCHE, « Le régime spécial d'imposition des cadres étrangers en Belgique », *La mobilité internationale des travailleurs*, P. Nihoul et S. Gilson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2008, p. 341 à 370.

¹⁰ E. Masset, « Régime spécial des cadres étrangers - preuve des jours passés à l'étranger », TaxWin, 2001

propres à l'employeur, lesquels étaient exonérés d'impôt¹¹. Ces frais étaient considérés comme des dépenses exceptionnelles directement liées à la situation d'expatriation, et non comme une composante imposable de la rémunération¹².

Ces remboursements pouvaient prendre deux formes :

- Forfaitaire, dans la limite de plafonds fixés par l'administration fiscale : 11.250 EUR pour les fonctions ordinaires, et jusqu'à 29.750 EUR pour les fonctions à caractère scientifique ou de direction ;
- Réelle, sur la base de pièces justificatives attestant de la nature et du montant des frais engagés.

Cela permettait ainsi de réduire sensiblement la base imposable de l'expatrié, tout en maintenant une rémunération nette attractive. L'exonération de certaines parties de leur rémunération, combinée à la fiction de non-résidence fiscale, permettait à ces derniers de bénéficier d'un traitement fiscal particulièrement favorable par rapport aux travailleurs résidents ordinaires¹³.

Section 3 : Limites et critiques du régime

Après près de quarante ans d'application, le régime fiscal des expatriés a finalement été remplacé. Bien qu'il ait été solidement ancré dans le paysage fiscal belge et largement utilisé depuis son introduction¹⁴, ce dispositif n'a cessé de faire l'objet de critiques, tant en raison de son manque de base légale que de son application parfois jugée opaque ou inéquitable. Malgré sa longévité, ses faiblesses structurelles et les dérives observées au fil du temps ont progressivement mis en évidence la nécessité d'une réforme en profondeur.

La section suivante examinera les principales fragilités de ce régime ainsi que les motivations ayant conduit à sa suppression.

1. Fondement fragile et illégal

Comme évoqué précédemment, le régime fiscal applicable aux expatriés – désormais souvent désigné comme « l'ancien régime » – n'a pas été instauré par une loi, mais reposait exclusivement sur une circulaire administrative datant du 8 août 1983. Ce fondement purement réglementaire a suscité, dès son origine, de nombreuses critiques doctrinales¹⁵ et jurisprudentielles, en raison de l'absence de base légale formelle¹⁶.

En effet, bien que ladite circulaire renvoyait à certaines notions présentes dans le Code des impôts sur les revenus (CIR 92), aucune disposition de ce code ne consacre explicitement le traitement fiscal préférentiel accordé aux travailleurs étrangers¹⁷. Cette absence de fondement

¹¹ Circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983 relative au régime spécial d'imposition des cadres étrangers, point 142/3.

¹² S. MERCIER, « Remboursements de dépenses propres à l'employeur », Les formes alternatives de rémunération, A. L. DURVIAUX (dir.), Bruxelles, Larcier, 2015, p. 186.

¹³ J.-L. DAVAIN, Le régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers, Bruxelles, Kluwer, 2003, p. 50.

¹⁴ Question n° 3541 de G. Gilkinet, Q.R., Ch., 2014-2015.

¹⁵ E. MASSET, « Légiférer par voie de circulaires : bonjour les dégâts... », disponible sur [Légiférer par voie de circulaires : bonjour les dégâts... – FISCanalyse, 2 décembre 2006 - TaxWin Expert](http://www.fiscanalyse.be/legiférer-par-voie-de-circulaires-bonjour-les-dégâts-2-décembre-2006-taxwin-expert)

¹⁶ COUR DES COMPTES, Le régime spécial de taxation des cadres étrangers. Rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, Cour des comptes, 2003.

¹⁷ Bruxelles, 20 septembre 2006, inéd., R.G. n° 1994/FR/438.

législatif remet en cause la légalité du régime, dans la mesure où l'article 170, §1er de la Constitution belge¹⁸ prévoit clairement qu'« aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi ». Dès lors, il ne peut être question de déterminer l'assiette, le taux ou les exonérations fiscales applicables à un contribuable uniquement sur la base d'un document administratif¹⁹.

L'article 172 de la Constitution dispose également qu'un traitement fiscal différencié²⁰ – comme celui octroyé aux cadres et chercheurs étrangers – ne peut être justifié que par la loi. Plusieurs juridictions belges ont d'ailleurs souligné l'illégalité potentielle de cette circulaire, considérant qu'elle excérait le pouvoir d'interprétation de l'administration fiscale²¹.

Il convient également de rappeler que la portée juridique d'une circulaire est strictement interne : elle n'a pas de valeur contraignante pour le contribuable, ni pour les juridictions, qui conservent leur pouvoir d'interprétation souverain²². En somme, cette insécurité juridique a durablement fragilisé le régime, exposant sa légitimité à des remises en question de plus en plus fréquentes, tant au niveau national qu'européen, notamment en matière de respect du principe d'égalité entre contribuables²³.

2. Portée limitée du régime et discrimination

Le régime de faveur en Belgique était réservé aux cadres et chercheurs disposant exclusivement d'une nationalité étrangère. De ce fait, les ressortissants belges, y compris les binationaux, en étaient exclus. Cette condition fondée sur la nationalité soulevait plusieurs questions, tant au niveau national qu'international²⁴.

D'une part, la nationalité apparaît comme un critère peu pertinent en matière fiscale. En effet, en droit fiscal belge, la distinction essentielle s'opère entre résidents et non-résidents, et non entre nationaux et étrangers. Cette approche prévaut également dans les conventions préventives de double imposition, où la nationalité n'est invoquée qu'en dernier recours pour régler les conflits de résidence²⁵.

D'autre part, l'exigence de nationalité peut être perçue comme injuste et discriminatoire. Elle peut en effet entrer en conflit avec le principe de libre circulation des travailleurs consacré à l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Il est difficilement justifiable qu'un cadre ou un chercheur de nationalité belge, résidant et travaillant depuis plusieurs années à l'étranger, soit exclu du régime préférentiel uniquement en raison de sa nationalité, alors qu'un travailleur étranger dans une situation comparable y aurait droit. Cela

¹⁸ Const., art. 170, §1er.

¹⁹ J. MALHERBE, « La légalité du régime administratif des cadres étrangers », J.D.F., 1982, p. 66.

²⁰ Const., art. 172.

²¹ E. MASSET, « Le régime de faveur des cadres étrangers cloué au pilori par la Cour des comptes », disponible sur Taxwin, 8 mars 2003.

²² Question de Vandenbossche, Q.R., Ch., 1998-1999, n° 163, p. 21958.

²³ Cass., 3 mars 1977, Pas., 1977, I, p. 701, concl. Av. gén. J. Velu.

²⁴ S. DUMORTIER, « Titre 1 - Régime spécial d'imposition des cadres étrangers en Belgique », La mobilité internationale des travailleurs, D. Martin et S. Houx (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 341 à 370.

²⁵ L. HINNEKENS, « Het (niet-) rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak », A.F.T., 1995, p. 273.

crée une inégalité de traitement difficile à défendre, notamment lorsque ces ressortissants belges ont depuis longtemps établi leur vie personnelle et professionnelle en dehors de la Belgique²⁶.

Ce principe a suscité des interrogations quant à la compatibilité du régime belge des expatriés, qui était réservé aux non-Belges, avec le droit européen. Une question préjudiciale relative à cette problématique avait d'ailleurs été soumise par la Cour d'appel d'Anvers. Toutefois, la Cour constitutionnelle n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur le fond, en raison du retrait du recours par le contribuable²⁷.

À titre de comparaison, le régime fiscal applicable au Luxembourg ne reposait pas, dès cette époque, sur un critère de nationalité. Cette approche permettait d'éviter les risques de discrimination et renforçait la conformité du régime luxembourgeois avec les exigences du droit européen²⁸.

3. Les apatrides fiscaux

Comme mentionné précédemment dans la section consacrée aux avantages du régime, les travailleurs étrangers pouvaient exclure de leur base imposable en Belgique la part de leur rémunération correspondant aux jours prestés à l'étranger (le mécanisme de « *travel exclusion* »).

Autrement dit, la rémunération annuelle d'un cadre ou chercheur étranger pouvait être réduite proportionnellement aux jours effectivement travaillés hors de Belgique. Par exemple, si un travailleur passait 15 % de son temps professionnel à l'étranger, seuls 85 % de sa rémunération étaient soumis à l'impôt belge. Ce traitement fiscal avantageux reposait sur l'hypothèse que l'intéressé était considéré comme non-résident en Belgique et ne disposait pas d'une autre résidence fiscale, ce qui pouvait entraîner une situation d'« apatridie fiscale » pour la partie exonérée²⁹.

La circulaire imposait une distinction stricte entre les jours prestés en Belgique (rémunération imposable) et ceux effectués à l'étranger (rémunération exonérée). Il revenait au travailleur de prouver, à l'aide de justificatifs recevables, le nombre de jours passés à l'étranger dans le cadre de son activité professionnelle. Les jours non ouvrables — tels que les week-ends, jours fériés, congés ou absences pour raisons médicales — étaient exclus de ce calcul.

Concernant les jours de déplacement, la règle voulait que le jour de départ soit attribué à la Belgique, tandis que celui du retour soit comptabilisé comme jour presté à l'étranger, indépendamment des horaires de voyage. Un déplacement professionnel effectué sur une seule journée hors du pays était toutefois entièrement considéré comme un jour presté à l'étranger.

Il était vivement recommandé au travailleur étranger de conserver toutes les preuves de ses déplacements à l'étranger. Bien que ces documents ne devaient pas être joints à la déclaration fiscale, ils devaient pouvoir être présentés en cas de contrôle fiscal mené par l'administration. Parmi les justificatifs acceptés figuraient : billets de transport nominatifs et datés, factures d'hôtel ou de location de voiture, relevés de paiements effectués avec la carte bancaire

²⁶ J. VAN DYCK, « Bijzonder aanslagstelsel discriminerend », *Fiscolooog*, 2001.

²⁷ J. BAETEN, « Le régime spécial ne sera pas examiné par la Cour d'arbitrage », *Actualités fiscales*, 2003, p. 5.

²⁸ H. NIESTEN, « Het bijzonder statuut van buitenlands kaderlid na 35 jaar circulaire fiscaal doorgelicht », *T.F.R.*, 2007, p. 1053.

²⁹ L. HINNEKENS, « Hoe wettelijk en essentieel... », *op. cit.*, p. 21.

personnelle de l'expatrié, convocations à des réunions ou rendez-vous professionnels, preuves de présence dans les locaux d'une entreprise étrangère (registres de visiteurs, agendas professionnels, etc.).

Il convient enfin de souligner que lorsqu'une personne n'était résidente ni de l'État de la source de ses revenus (ici, la Belgique), ni de son pays d'origine, cela pouvait poser des difficultés, notamment en matière d'application des conventions préventives de double imposition (CPDI). En effet, selon l'article 1er du Modèle de Convention de l'OCDE, la protection offerte par une CPDI est réservée aux personnes considérées comme « résidentes » d'un État contractant³⁰. Ainsi, un expatrié ne remplies pas les conditions de résidence ni dans l'État de la source ni dans son État d'origine ne pouvait bénéficier d'aucune convention. Cette absence de couverture conventionnelle pouvait alors entraîner des situations de double imposition ou, à l'inverse, de non-imposition³¹.

Ce phénomène d'apatriodie fiscale soulevait également des enjeux en matière d'échange international de renseignements fiscaux, notamment dans le cadre des systèmes CRS et FATCA.

4. L'absence de durée maximale

Ce régime, conçu à l'origine pour attirer des talents étrangers pour une durée limitée, s'est révélé, dans la pratique, bien moins temporaire que prévu. En effet, la circulaire qui en définissait les modalités ne prévoyait aucune durée maximale d'application. Ainsi, certains expatriés ont pu en bénéficier pendant de longues périodes, parfois de manière surprenante³².

Son application n'était généralement remise en question que de manière ponctuelle, à l'occasion de contrôles fiscaux aléatoires menés par l'administration fiscale belge. Or, cette dernière, confrontée à un manque de ressources humaines, de temps et d'expertise, n'était pas en mesure de procéder à des vérifications systématiques pour l'ensemble des bénéficiaires. Par conséquent, certaines personnes ont pu profiter de ce régime pendant de très nombreuses années alors qu'elles s'étaient établies avec leur famille de manière durable en Belgique.

Ce manque de contrôle, combiné à l'absence de limitation dans le temps, a d'ailleurs été critiqué dès 2003 par la Cour des comptes. Dans un audit réalisé cette année-là, elle soulignait que ce régime fiscal particulier pouvait être perçu comme une forme de concurrence fiscale déloyale. Elle relevait également que certains expatriés en bénéficiaient depuis plus de vingt ans, et recommandait dès lors d'en limiter la durée afin d'éviter des avantages fiscaux indéfinis³³.

Nous verrons, dans le chapitre consacré au nouveau régime applicable aux contribuables et chercheurs impatriés, qu'une durée maximale a désormais été introduite, à l'image de ce qui se pratique dans d'autres pays européens. Cette limitation temporelle permet au régime belge de mieux s'aligner sur les dispositifs similaires en vigueur chez nos voisins.

³⁰ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, OCDE, 2017, art. 1.

³¹ C. DOCCLO, *Droit fiscal international et comparé, les conventions fiscales internationales*, syllabus, ULiège, 2024-2025.

³² H. SCHUERWEGEN, « Verslag van het Rekenhof over het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden », *Expat News*, 2003, n°7, p. 5.

³³ COUR DES COMPTES, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers. Rapport transmis à la Chambre des représentants*, Bruxelles, 2003.

Chapitre 2 : Le nouveau régime fiscal des impatriés (RSII/RSICI)

Comme évoqué dans le premier chapitre de ce travail, les nombreuses faiblesses du régime précédent ont progressivement contribué à son affaiblissement, puis à sa disparition.

C'est dans ce contexte qu'a été adoptée la loi-programme du 27 décembre 2021, laquelle introduit deux nouveaux régimes fiscaux spécifiques : l'un destiné aux contribuables impatriés, l'autre aux chercheurs impatriés. Pour la première fois, ces régimes bénéficient d'un cadre légal formel, remplaçant la simple circulaire administrative qui prévalait jusqu'alors³⁴.

Ces régimes sont désormais intégrés dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), plus précisément au Titre II, Chapitre II, Section IV, Sous-section I, Partie F, à travers les articles 32/1 et 32/2.

La Circulaire fiscale 2022/C/47, publiée le 6 mai 2022, vient compléter ce dispositif en précisant les modalités pratiques d'application du régime instauré par la loi³⁵.

Une évolution majeure réside dans la distinction claire désormais opérée entre les deux catégories de bénéficiaires : alors que l'ancien système fusionnait les règles applicables aux cadres et aux chercheurs, la nouvelle législation établit des régimes différenciés et adaptés à chaque profil.

L'objectif fondamental reste toutefois inchangé : attirer en Belgique des travailleurs hautement qualifiés en leur offrant un cadre fiscal avantageux et un package salarial compétitif³⁶.

Les sections suivantes analyseront successivement le champ d'application de ces deux régimes, les conditions à remplir pour en bénéficier, ainsi que les avantages qu'ils procurent.

Section 1 : Champ d'application : à qui s'adresse ce régime ?

1. Le contribuable impatrié « classique » : Régime spécial d'imposition des impatriés (RSII)

Cette première catégorie d'impatriés concerne les salariés ou dirigeants d'entreprises qui sont soit directement recrutés à l'étranger par une société ou un établissement belge d'une société étrangère, soit mis à la disposition d'une entité belge par une société étrangère qui fait partie d'un groupe multinational afin d'exercer en Belgique une activité rémunérée et imposable sur le territoire³⁷.

2. Le chercheur impatrié : Régime spécial d'imposition des chercheurs impatriés (RSICI)

La deuxième catégorie d'impatriés vise les chercheurs, à savoir des chercheurs qui sont soit directement recrutés à l'étranger par une société belge ou un établissement belge d'une société

³⁴ Loi-programme du 27 décembre 2021, *M.B.*, 31 décembre 2021, art. 13.

³⁵ Circulaire n° 2022/C/47 de l'Administration générale de la Fiscalité du 6 mai 2022 relative aux dispositions instaurant un régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés, disponible sur www.fisconetplus.be.

³⁶ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2349/001, p. 15.

³⁷ C.I.R. 92, art.32/1.

étrangère ou une association dotée de la personnalité juridique soit mis à la disposition d'une entité belge par une société étrangère qui fait partie d'un groupe multinational³⁸.

On constate que l'employeur belge peut désormais être aussi bien une société qu'une association, ce qui constitue une modification majeure par rapport à l'ancien régime. En effet, auparavant, les associations sans but lucratif n'étaient pas éligibles, à l'exception des laboratoires et autres centres de recherche³⁹.

Pour la première fois, la notion de « chercheur » est définie dans le Code des impôts sur les revenus, à l'article 32/2, §2, tel qu'introduit par la loi-programme du 27 décembre 2021. Le texte précise :

« Tout salarié qui seul ou en équipe, mène à titre exclusif ou principal des activités de recherche scientifique, fondamentale, industrielle ou technique, au sein d'un laboratoire ou d'une entreprise se livrant à un ou plusieurs programmes de recherche et développement ;

possède un diplôme visé à l'alinéa 537, ou peut démontrer une expérience professionnelle pertinente d'au moins 10 ans. »

Il convient de souligner que les chercheurs doivent consacrer au minimum 80 % de leur temps à des activités de recherche.

En réponse à une remarque du Conseil d'État concernant la limitation à certains domaines de recherche, il a été précisé que l'exigence de diplôme dans le cadre du RSICI repose sur des profils rares sur le marché de l'emploi belge et fortement recherchés à l'international.

Section 2 : Les conditions

1. Conditions générales de recrutement

Concernant les conditions de recrutement, une distinction notable peut être faite entre l'ancien et le nouveau régime. Autrefois, l'initiative d'engager un travailleur sur le territoire belge devait impérativement provenir de l'employeur. Cette exigence s'inscrivait dans la logique de favoriser la réduction des coûts liés à l'engagement de personnel expatrié. Ainsi, une démarche volontaire du candidat souhaitant travailler en Belgique allait à l'encontre de l'esprit du dispositif. À l'inverse, le nouveau régime adopte une approche plus souple : les textes actuels n'excluent pas la possibilité que l'initiative vienne du travailleur lui-même, et ne conditionnent plus la mise à l'emploi à une demande exclusive de l'employeur⁴⁰.

2. Conditions dans le chef de l'impatrié

Les conditions exposées ci-après doivent être réunies cumulativement par le travailleur impatrié afin de pouvoir prétendre au régime spécial applicable aux contribuables ou chercheurs impatriés.

³⁸ C.I.R. 92, art.32/2.

³⁹ J. MALHERBE et W. CUYPERS, « Nouveau régime fiscal pour les expatriés en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 2022, n°3, p. 373 à 378.

⁴⁰ S. DUMORTIER, « Titre 2 - Régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés », in *La mobilité internationale des travailleurs*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 371 à 397.

2.1. Condition des « 60 mois »

Pour évaluer la situation du candidat, il convient de se référer à la période de 60 mois précédant la prise de fonction du candidat en Belgique. Durant cet intervalle, la personne concernée ne peut :

- avoir été habitante du Royaume au sens de l'article 2,§1^{er},1°, CIR92 ;
- avoir résidé à moins de 150 kilomètres de la frontière belge ;
- avoir été assujettie à l'impôt des non-résidents sur des revenus professionnels de source belge.

On constatera qu'à la différence de l'ancien régime des expatriés, la nationalité étrangère n'est plus une condition requise pour bénéficier du nouveau dispositif. Il s'agit là d'un changement significatif, puisqu'il ouvre désormais l'accès au régime aux citoyens belges résidant à l'étranger ainsi qu'aux personnes possédant la double nationalité, pour autant que les autres critères soient respectés. Cette évolution constitue une avancée majeure, mettant un terme à la discrimination injustifiée qui existait auparavant entre les ressortissants belges et ceux d'autres États. Cela permet également d'éviter l'entrave à la libre circulation des travailleurs consacrée par l'article 45 du TFUE⁴¹.

2.2. Condition de rémunération minimale

Sous l'ancien régime applicable aux travailleurs expatriés, l'accès à ce dispositif était conditionné par l'exercice d'une fonction requérant un certain niveau d'études ou des qualifications spécifiques. Cette exigence n'existe plus dans le nouveau régime, qui opère un basculement vers une logique de rémunération minimale. Autrement dit, la condition d'éligibilité ne repose plus sur le type de fonction exercée, mais sur le niveau de rémunération perçue.

Cependant, cette nouvelle exigence concerne uniquement les impatriés dits « classiques », tandis que les chercheurs, eux, restent soumis à des conditions de diplômes ou d'expérience professionnelle, et non de salaire⁴².

Ainsi, pour qu'un contribuable impatrié « classique » puisse bénéficier du nouveau régime fiscal des impatriés (RSII), sa rémunération annuelle brute doit être au minimum de 75 000 euros par année civile⁴³. Ce seuil constitue une condition d'accès mais également de maintien dans le régime. Il doit être respecté tant lors de l'introduction de la demande auprès de l'administration fiscale que durant toute la durée d'application du régime. Il s'agit donc d'un critère à surveiller de manière continue. À défaut de respecter ce seuil, même temporairement, le bénéfice du RSII est automatiquement perdu⁴⁴.

⁴¹ J.-L. DAVAIN et D. ECTORS, « Le nouveau régime belge d'imposition des impatriés », *Rev. gén. fisc. compt. prat.*, 2022, n°8, p.10.

⁴² D. PHILIPPE et K. DORBAN, « Un nouveau régime fiscal pour les expatriés en Belgique », *R.G.F.L.*, 2022, n°1, p. 27 à 34.

⁴³ C.I.R. 92, art.32/1,§3,2°.

⁴⁴ Circulaire 2022/C/47 précitée, point 32

Pour savoir quels éléments de la rémunération il faut prendre en considération dans la détermination du seuil des 75 000 euros, il y a lieu de se référer aux travaux préparatoires de la loi⁴⁵.

Ceux-ci précisent que le montant à prendre en considération correspond à la rémunération brute avant déduction des cotisations de sécurité sociale. En sont exclus certains éléments tels que :

- les indemnités de dédit ;
- les indemnités compensatoires pour perte temporaire de rémunération ;
- les avantages sociaux comme les chèques-repas ou les éco-chèques ;
- les remboursements de dépenses répétitives.

En revanche, doivent être intégrés dans le calcul :

- les pécules de vacances ;
- les primes de fin d'année ;
- les avantages de toute nature ;
- les gratifications, bonus et autres rémunérations imposables.

Concernant spécifiquement les bonus, seule la partie garantie est prise en compte pour atteindre le seuil des 75 000 euros. Lorsque le versement d'un bonus dépend de la réalisation d'objectifs individuels ou collectifs (et donc n'est pas assuré), seule la part qui est expressément garantie peut être intégrée dans le calcul. Ce principe implique que l'évaluation doit se faire sur la base des montants effectivement versés, et non sur des montants potentiels ou conditionnels⁴⁶.

Le seuil de 75 000 euros est évalué sur une base annuelle. Toutefois, dans certaines situations spécifiques, ce montant est proratisé en fonction du nombre de jours effectivement travaillés en Belgique. La loi prévoit cette proratation dans les cas suivants :

- lors de l'année d'arrivée en Belgique, puisqu'un impatrié ne débute généralement pas son activité au 1er janvier ;
- lors de l'année de départ du régime ;
- en cas d'interruption temporaire de l'activité professionnelle, par exemple pour cause d'incapacité de travail ou durant un congé de maternité.

Prenons le cas d'un contribuable dont l'entrée en fonction est fixée au 1er mai 2025 : le seuil à prendre en compte pour l'année de son arrivée en Belgique s'élèverait à $75.000 \text{ €} \times 245/365$, soit 50.342,47 €.

Il convient de préciser que le seuil minimal de rémunération à atteindre concerne uniquement la partie de la rémunération liée aux prestations exercées en Belgique. Par conséquent, dans le cas d'un contribuable bénéficiant d'un régime de salary split, si 40 % de sa rémunération provient d'une source belge et les 60 % restants de l'étranger, seul le montant perçu pour les activités réalisées en Belgique — soit les 40 % — est pris en compte pour l'appréciation du seuil⁴⁷.

⁴⁵ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2349/001.

⁴⁶ A. DE REYMAEKER, « La réforme du régime des cadres étrangers », *Act. fisc.*, 2021.

⁴⁷ J. MALINGREAU et J. NOËL, « Régime de faveur pour les travailleurs étrangers en Belgique : l'ancien (expatriés) et le nouveau (impatriés) », *Revue Internationale du Patrimoine*, 2023/13, p. 36-47.

3. Particularités pour les chercheurs

Comme mentionné ci-dessus, à l'inverse des contribuables classiques, les chercheurs ne sont pas soumis à la condition de seuil de rémunération minimale. Pour bénéficier du régime fiscal des chercheurs (RSICI), ces derniers doivent justifier soit :

- d'un diplôme de doctorat ou de master dans un domaine scientifique ou technique spécifique (sciences exactes, sciences appliquées, ingénierie, sciences médicales, vétérinaires, architecture, sciences industrielles ou agronomie)⁴⁸ ;
- soit d'une expérience professionnelle pertinente d'au moins dix ans dans ces mêmes domaines⁴⁹.

Section 3 : Les avantages du nouveau régime

Les avantages offerts par le nouveau régime sont précisés aux articles 32/5, §5 et §6 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Ils reposent principalement sur la notion de « dépenses propres à l'employeur ».

1. Les remboursements de frais

L'article 32/1, §5, alinéa 1er du CIR 92 encadre les frais récurrents. Désormais, ces frais sont calculés en supplément du salaire brut et sont soumis à une double limitation :

- ils ne peuvent excéder 30 % de la rémunération brute,
- ni dépasser un plafond annuel de 90 000 euros.

En cas de dépassement de l'un de ces seuils, la partie excédentaire est considérée comme une rémunération imposable, soumise aux cotisations sociales, tant patronales que personnelles.

Ces remboursements visent à compenser les dépenses supplémentaires supportées par le contribuable en raison de son recrutement en Belgique. Ils couvrent notamment :

- les surcoûts liés au logement en Belgique par rapport au pays d'origine,
- les dépenses additionnelles dues à un niveau de vie plus élevé,
- ainsi que les frais de voyages privés effectués par l'impatrié et sa famille vers leur pays d'origine.

2. Les remboursements de frais non récurrents

Les frais non récurrents correspondent à des dépenses exceptionnelles que l'employeur peut rembourser, à condition qu'elles soient appuyées par des justificatifs. Cela inclut les frais de déménagement, tels que le transport, l'emballage, le démontage et le remontage du mobilier, ainsi que le déchargement. Si nécessaire, les frais d'hôtel pour l'impatrié et sa famille durant les trois premiers mois suivant la prise de fonction peuvent également être pris en charge.

Les frais liés à l'installation du logement en Belgique sont également concernés, à condition qu'ils soient engagés dans les six mois suivant l'arrivée. Ils peuvent couvrir l'achat de meubles,

⁴⁸ Cirlulaire n°2022/C/47 précitée, annexe 1.

⁴⁹ C.I.R. 92, art. 32/2, § 2, al. 5.

d'électroménagers ou d'autres équipements essentiels. Le remboursement de frais liés à l'aménagement peut être effectué net d'impôt, dans la limite de 1 500 EUR.

Par ailleurs, lorsque l'impatrié s'installe en Belgique avec ses enfants ou ceux de son partenaire, les frais d'inscription scolaire peuvent être pris en charge par l'employeur. Cette aide s'applique uniquement aux enfants soumis à l'obligation scolaire belge et inscrits dans une école privée ou internationale, dans l'enseignement maternel, primaire ou secondaire. Seuls les frais d'inscription sont remboursables, les autres dépenses scolaires étant exclues.

La circulaire administrative du 6 mai 2022 précise toutefois que certains frais ne sont pas considérés comme non récurrents et ne peuvent donc pas être remboursés. Il s'agit notamment du transport d'animaux domestiques, du stockage de mobilier, ainsi que des frais liés à la vente ou à la moins-value d'un bien immobilier situé dans le pays d'origine.

Ce régime de remboursement est accessible aussi bien aux impatriés classiques qu'aux chercheurs bénéficiant du statut spécifique.

Section 4 : Résidence fiscale de l'impatrié

Un changement majeur réside dans le statut fiscal désormais reconnu à l'impatrié. Comme évoqué précédemment, sous l'ancien régime, l'expatrié bénéficiait du statut de non-résident fiscal belge, ce qui signifiait qu'il n'était imposé que sur ses revenus de source belge. Le nouveau régime marque un retour aux règles ordinaires en matière de détermination de la résidence fiscale⁵⁰. Le mécanisme de la « Travel exclusion », qui permettait d'exonérer les revenus liés aux jours de travail prestés à l'étranger, a donc été supprimé.

Premièrement, si l'impatrié (ou le chercheur) est domicilié en Belgique avec sa famille, il sera considéré comme résident fiscal belge. Il sera donc imposé en Belgique sur l'ensemble de ses revenus mondiaux. Ce statut implique également de nouvelles obligations déclaratives, telles que la déclaration des biens immobiliers situés à l'étranger, des comptes bancaires étrangers, ou encore des contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger. En contrepartie, il pourra bénéficier des avantages fiscaux réservés aux résidents, pour autant qu'il remplisse les conditions requises : déduction des titres-services, des frais de garde d'enfants, des libéralités, ou encore des avantages liés à l'habitation propre⁵¹.

Deuxièmement, si l'impatrié souhaite être considéré comme non-résident fiscal, il lui appartient de prouver qu'il est résident fiscal d'un autre État et qu'il y est effectivement imposé sur ses revenus. À cette fin, il doit joindre une attestation fiscale à sa demande de régime spécial d'imposition (RSII ou RSICI), conformément à l'article 204ter, §1er, alinéa 1er du CIR 92. Dans ce cas, il ne sera imposé en Belgique que sur ses rémunérations liées à son activité professionnelle belge⁵². Cette exigence vise à éviter les situations de « double non-résidence fiscale », dans lesquelles un contribuable ne serait reconnu comme résident fiscal ni en Belgique ni dans son pays d'origine — une situation déjà observée sous l'ancien régime, notamment

⁵⁰ F. VAN PRAET et T. MELNITSJENKO, « Nieuw expat regime: a perfect storm? », *Expat News*, 2022, n° 7, p. 13 à 17.

⁵¹ C.I.R. 92, art. 307.

⁵² C.I.R. 92, art. 204ter, §1^{er}, alinéa 1er.

lorsque l'installation en Belgique entraînait la perte de la résidence fiscale dans le pays d'origine, sans pour autant conférer le statut de résident fiscal belge⁵³.

Cette évolution soulève une question importante : qu'advient-il d'un travailleur non-résident qui, au moment de sa demande, fournit une attestation prouvant qu'il est résident fiscal dans son État d'origine, mais qui décide par la suite de s'installer durablement en Belgique ? Perd-il automatiquement le bénéfice du régime spécial d'imposition ? Peut-il introduire une nouvelle demande ou solliciter une prolongation du régime ? Ou est-il d'office considéré comme résident fiscal belge, avec toutes les conséquences que cela implique ? À ce jour, ni la législation ni la circulaire administrative ne semblent apporter de réponse claire à cette situation, laissant subsister une zone d'incertitude juridique⁵⁴.

Un deuxième point mérite également réflexion. Comme mentionné, le travailleur souhaitant être reconnu comme non-résident belge doit démontrer qu'il est imposé sur ses revenus dans son pays d'origine. Cela soulève une interrogation : Quel serait le sort des travailleurs résidant dans un État où l'impôt sur le revenu n'existe pas, comme les Émirats arabes unis ? Ces personnes seraient-elles automatiquement exclues du régime spécial, faute d'être soumises à un impôt sur les revenus ? Ce point reste ambigu et mériterait, à notre sens, un éclaircissement de la part de l'administration⁵⁵.

Section 5 : Durée limitée du régime

Comme rappelé précédemment, l'ancien régime de faveur pour les expatriés faisait l'objet de critiques, notamment en raison de l'absence de limitation dans le temps. Ce point a été pris en compte lors de l'adoption de la loi-programme du 27 décembre 2021.

Désormais, le nouveau régime est limité à une durée maximale de cinq ans, avec la possibilité d'une prolongation unique de trois ans, à condition que le contribuable impatrié remplisse toujours les critères requis. Ainsi, un travailleur ou un chercheur étranger peut bénéficier du régime pour une durée totale de huit ans. En fixant une limite, le régime tend à être plus équitable vis-à-vis des autres contribuables belges. Bien que le but initial soit de séduire des profils hautement qualifiés, il est considéré qu'au terme d'une période de cinq ou huit ans, l'impatrié s'est adapté à son nouvel environnement. Par conséquent, les frais inhérents à son arrivée ayant diminué, la pertinence de poursuivre les incitants fiscaux devient discutable.

Section 6 : Changement d'employeur

Une autre nouveauté importante par rapport à l'ancien régime concerne la possibilité de changer d'employeur. Sous l'ancien système, un tel changement (à l'exception du transfert intragroupe) entraînait automatiquement la perte du régime, le travailleur étant alors considéré comme déjà intégré au marché belge. Le nouveau régime, en revanche, reste applicable en cas de

⁵³ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2349/001.

⁵⁴ A. DE MUNCK, « Le nouveau régime spécial d'imposition pour impatrié et pour chercheur impatrié. Un nouveau paradigme de gestion fiscale dans le cadre de la mobilité professionnelle en Belgique », *R.P.P.*, 2022, n°2, p. 87 à 96.

⁵⁵ S. HÜRNER, « Le nouveau régime d'imposition des cadres expatriés transférés en Belgique », disponible sur www.taxwin.be, 7 janvier 2022.

changement d'employeur, pour autant que les conditions d'éligibilité — notamment le seuil de rémunération et la durée — soient toujours respectées.

La circulaire administrative 2022/C/47 précise toutefois que les emplois doivent être consécutifs, c'est-à-dire sans interruption entre les deux contrats.

Le cas du licenciement est également abordé : l'administration tolère une période d'inactivité entre deux emplois, mais ne définit pas la durée maximale acceptable. Cette imprécision constitue une zone grise du régime, qui mériterait d'être clarifiée afin de garantir une sécurité juridique optimale pour le contribuable.

À l'inverse, la circulaire n'apporte aucune précision sur les cas de démission ou de rupture de contrat d'un commun accord. Face à ce silence, la doctrine considère que l'exigence d'ininterruption s'applique également à ces situations⁵⁶.

Il convient de noter que, les formalités administratives liées à la demande d'application du régime ne seront pas détaillées dans le cadre de ce travail, et sont clairement exposées dans la circulaire 2022/C/47 du 6 mai 2022.

Section 7: Le RSII et le RSCI dans l'accord de gouvernement Arizona : nouveautés

Quelques années seulement après son entrée en vigueur, le régime spécial d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés fait déjà l'objet d'une volonté de réforme. En effet, le projet de loi portant disposition diverses du 3 juillet 2025 souligne, dans son exposé des motifs, que le système actuel s'est révélé trop strict, notamment en ce qu'il freine le recrutement de talents étrangers et complique leur installation sur le marché du travail belge. Cette sévérité a conduit à une sous-compensation pour les impatriés, réduisant ainsi l'attractivité du régime⁵⁷.

Afin de remédier à ces effets indésirables et de renforcer l'attractivité de la Belgique, plusieurs ajustements sont proposés dans le projet de loi. Parmi les principales mesures envisagées, on note :

- L'augmentation de la part des frais propres à l'employeur, qui passerait de 30 % à 35% ;
- La suppression du plafond annuel de 90 000 euros, qui limitait jusqu'ici l'avantage fiscal ;
- Et enfin, la réduction du seuil de rémunération brute minimale, abaissé de 75 000 euros à 70 000 euros.

Ce projet de loi n'a pas encore été adopté et fait actuellement l'objet de discussions parlementaires. Il convient donc de suivre attentivement son évolution. Si ces mesures sont adoptées, elles entreront en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2026⁵⁸.

⁵⁶ J. Lyaudet, «Régime fiscal des impatriés : une analyse critique des changements entrés en vigueur le 1er janvier 2021 », *JurisNews*, 2021, p.15.

⁵⁷ Projet de loi portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 56e légis., 2024-2025, n° 0963/001, p. 6.

⁵⁸ DEKEYSTER & ASSOCIÉS, « Réforme fiscale 'Arizona' : état des lieux au 22 juillet 2025 », disponible sur Fiscal - Dekeyser & Associés - Cabinet d'avocats à Bruxelles p. 3.

Section 8 : Attractivité fiscale des talents - où se situe la Belgique face à ses voisins ?

Dans un contexte de concurrence fiscale croissante entre États européens, il est pertinent de procéder à une comparaison avec les régimes des pays voisins. En effet, l'attractivité des talents internationaux devient un enjeu majeur et la fiscalité apparaît comme un outil stratégique largement utilisé par les États européens. Une question essentielle se pose dès lors : la Belgique offre-t-elle un régime compétitif face à ceux de ses voisins ?

Pour y répondre, cette section confronte le dispositif belge à ceux en vigueur en France, au Grand-Duché du Luxembourg et aux Pays-Bas. L'objectif est d'en dégager les forces et les faiblesses, à travers des critères tels que la générosité du régime, les conditions d'éligibilité, la durée d'application ou encore le traitement réservé à des profils spécifiques, notamment les chercheurs. Cette comparaison permettra d'apprécier dans quelle mesure la Belgique parvient à se positionner comme une destination attractive sur le plan fiscal pour les talents étrangers.

1. La France – le régime des impatriés

La France offre depuis 2004 un régime fiscal pour impatriés prévu à l'article 155 B du Code général des impôts (CGI⁵⁹).

Ce régime permet une exonération d'impôt sur le revenu pouvant aller jusqu'à 30 % de la rémunération, sans plafond strict, ou à hauteur des éléments de rémunération liés à l'impatriation. Il s'accompagne également d'une exonération partielle sur certains revenus de source étrangère (revenus mobiliers, plus-values, droits de propriété intellectuelle, etc.)⁶⁰.

En outre, la France ne prévoit aucun seuil minimal de salaire pour accéder au régime, ce qui le rend accessible à un public plus large, y compris des profils qualifiés mais moins rémunérés. Le régime est applicable pendant huit années civiles à compter de la prise de fonctions, sous réserve de conserver son domicile fiscal en France et d'y exercer son activité principale⁶¹.

En complément, les impatriés bénéficient :

- d'une exonération partielle d'impôt sur la fortune immobilière (IFI), prévue à l'article 964 du CGI, limitée aux biens situés en France, pendant cinq ans après l'établissement du domicile fiscal ;
- d'une exonération de taxe sur les salaires (TS) sur la prime d'impatriation, dans les mêmes conditions que l'exonération d'impôt sur le revenu, conformément à l'article 231 du CGI ;
- de la déductibilité de certaines cotisations de retraite ou de prévoyance sous conditions⁶².

⁵⁹ C.G.B., art.155 B.

⁶⁰ M. COLLET, « Aperçu de droit fiscal des étrangers : le régime des impatriés », in *Mélanges François Julien-Laferrière*, Bruxelles, Bruylants, 2011, p. 133 à 153.

⁶¹ S. DUMORTIER, *La mobilité internationale des travailleurs*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 400 à 404.

⁶² X, « Le régime des impatriés », disponible sur [Le régime des impatriés |impots.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr), consulté le 8 août 2025.

2. Le Grand-Duché du Luxembourg – le régime des impatriés pour les travailleurs hautement qualifiés

Le Luxembourg a introduit en 2025 un nouveau régime fiscal pour les impatriés, dans le but de renforcer son attractivité économique. Ce régime repose sur une exonération forfaitaire de 50 % de la rémunération annuelle brute, plafonnée à 400 000 euros, et remplace l'ancien système qui se limitait à la prise en charge de dépenses spécifiques liées à l'installation (logement, déménagement, scolarité, etc.). Par exemple, si Monsieur X perçoit une rémunération annuelle brute de 300 000 euros et qu'il est éligible au régime fiscal de faveur, alors 50 % de ce montant, soit 150 000 euros, seront exonérés d'impôt sur le revenu⁶³.

Toutefois, les conditions d'accès restent strictes : le salarié doit percevoir au moins 75 000 euros de rémunération fixe (100.000 euro avant la réforme), ne pas avoir été résident fiscal ni avoir travaillé au Luxembourg au cours des cinq années précédentes, et ne pas avoir résidé à moins de 150 km de la frontière, ce qui exclut les frontaliers. L'activité doit être exercée à 75 % au Luxembourg, et le nombre de bénéficiaires est limité à 30 % de l'effectif total de l'entreprise⁶⁴.

3. Les Pays Bas – le « 30% ruling »

Les Pays-Bas proposent également un régime de faveur pour les talents étrangers, connu sous le nom de « 30% ruling ». Ce dispositif permet à l'employeur de verser jusqu'à 30 % du salaire brut en franchise d'impôt, sans être soumis à un plafond. Cette absence de limite, contrairement au système belge, constitue un avantage significatif, notamment pour les très hauts revenus. De plus, le seuil de rémunération requis est inférieur à celui imposé en Belgique : environ 46 107 euros pour les salariés classiques, et 35 048 euros pour les jeunes diplômés de moins de 30 ans titulaires d'un master.

Ce dispositif permet également de compenser les coûts liés à l'expatriation, tels que le déménagement ou le niveau de vie plus élevé aux Pays-Bas. Le régime est accordé pour une durée de 5 ans, sans possibilité de renouvellement.

Toutefois, pour être éligible, le salarié doit avoir résidé à plus de 150 km de la frontière néerlandaise pendant au moins 16 des 24 mois précédent son entrée en fonction. Cette condition exclut de facto les frontaliers résidant en Belgique, au Luxembourg ou dans certaines régions d'Allemagne, ce qui constitue une restriction importante, mais similaire à ce qui existe en Belgique⁶⁵.

⁶³ L.I.R., art.115.

⁶⁴ S. DUMORTIER, *op. cit.*, p. 404 à 407.

⁶⁵ X, “30% facility for highly educated foreign employees (expats)” disponible sur [30% facility for highly educated foreign employees \(expats\) | Income Tax | Government.nl](https://www.30percentfacility.be/en/expats), consulté le 8 août 2025.

Section 9: Analyse critique et points d'amélioration du régime⁶⁶

Sous-section 1 : critique et comparaison

Après une analyse détaillée du régime fiscal pour contribuables et chercheurs impatriés et une comparaison avec les dispositifs des pays voisins, cette section se propose de mener une analyse critique du système belge. Bien que ce nouveau régime constitue une avancée indéniable par rapport à l'ancien statut, il présente des limites qui peuvent freiner son attractivité et son efficacité. L'objectif est donc de mettre en lumière ces points faibles afin de formuler des recommandations visant à optimiser la compétitivité fiscale de la Belgique sur la scène internationale.

À la lumière de la comparaison avec la France, le Luxembourg et les Pays-Bas, le dispositif belge se situe dans une position intermédiaire.

1. Les atouts du régime belge

Le nouveau régime présente deux avantages notables qui le positionnent favorablement. Premièrement, sa durée d'application, fixée à cinq ans et renouvelable une fois pour trois ans (soit un total de huit ans), est un facteur de stabilité appréciable. Cette durée est comparable à celles de la France et du Luxembourg (huit ans) et supérieure à celle des Pays-Bas (cinq ans), offrant ainsi une prévisibilité bienvenue pour les entreprises et les impatriés.

Deuxièmement, le traitement différencié accordé aux chercheurs constitue une force. En les dispensant du seuil de rémunération de 75 000 euros (sous réserve de conditions de diplôme), la Belgique renforce spécifiquement son attractivité pour les profils scientifiques et académiques, un segment clé pour l'innovation.

2. Les faiblesses et points critiques

Malgré ces aspects favorables, plusieurs faiblesses structurelles entravent l'attractivité et l'efficacité du régime belge.

2.1. Le seuil de rémunération minimal de 75 000 €

Le seuil de rémunération brute de 75 000 € constitue un frein majeur. S'il cible clairement les cadres supérieurs et les experts hautement qualifiés, il exclut de fait les jeunes talents et les profils spécialisés à rémunération plus modeste. Cette condition place la Belgique dans une position concurrentielle difficile : Les Pays-Bas, un concurrent direct, appliquent un seuil bien plus accessible de 41 954 € (en 2023), et même un seuil réduit à 35 048 € pour les diplômés de moins de 30 ans. La France, quant à elle, n'impose aucun seuil de rémunération.

⁶⁶ Les propositions et analyses décrites dans cette neuvième section constituent un exercice de réflexion théorique mené à des fins académiques. Elles sont le fruit d'une analyse personnelle et ne représentent en aucun cas des mesures existantes ou officiellement en projet.

Ce seuil restrictif risque de décourager le recrutement de profils étrangers dans des secteurs qui ont besoin d'expertise mais ne peuvent offrir de tels salaires, obligeant les entreprises à renoncer au recrutement.

2.2. La condition géographique des 150 km

La condition interdisant au travailleur d'avoir résidé dans un rayon de 150 km de la frontière belge durant les 60 mois précédent son arrivée est l'un des points les plus controversés. Si l'objectif affiché dans les travaux préparatoires — éviter les abus en empêchant un résident de Lille de bénéficier du régime pour un poste à Courtrai — est compréhensible, son application est excessivement stricte.

Cette mesure exclut presque entièrement les talents issus des Pays-Bas et du Luxembourg, et pénalise fortement les régions frontalières françaises et allemandes. L'argument selon lequel les frais d'installation sont moindres pour ces profils est discutable : un Néerlandais s'installant à Namur engage des dépenses comparables à un Parisien, qui lui reste éligible.

Cette problématique n'est pas nouvelle. Dans une affaire concernant la même condition aux Pays-Bas, l'avocat général de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) avait suggéré qu'une distance calculée entre le domicile antérieur et le futur lieu de travail serait un critère plus pertinent et moins discriminatoire que la distance à la frontière⁶⁷. Adopter une telle approche permettrait à la Belgique de trouver un meilleur équilibre entre la lutte contre les abus et son attractivité économique.

2.3. Le plafond des frais propres à l'employeur

Le remboursement forfaitaire de 30 % des frais, plafonné à 90 000 € par an, représente une amélioration substantielle par rapport aux anciens plafonds (11 250 € ou 29 750 €). Cet avantage est indéniable pour la majorité des impatriés.

Toutefois, ce plafond nuit à l'attractivité de la Belgique pour les profils les mieux rémunérés (au-delà de 300 000 €). Sur ce segment, la Belgique est moins compétitive que ses voisins : la France et les Pays-Bas n'imposent aucun plafond, tandis que le Luxembourg en autorise un beaucoup plus élevé. Un rehaussement de ce plafond apparaît donc nécessaire pour attirer les talents et experts internationaux.

2.4. Autres points de vigilance

Exiger une absence du territoire et des liens professionnels durant les cinq années précédant l'arrivée est une période excessivement longue qui peut exclure des profils pertinents ayant eu une expérience passée en Belgique. Une réduction à 24 mois serait plus pragmatique.

De plus, contrairement à la France, le régime belge ne prévoit aucun avantage pour les revenus de source étrangère (mobiliers, plus-values, etc.), ce qui constitue un désavantage pour les contribuables au patrimoine internationalisé.

Enfin, le régime n'exige plus de prouver que le profil recruté est peu ou pas disponible sur le marché belge. Le seuil de rémunération agit comme un filtre indirect, mais n'empêche pas de

⁶⁷Av. gén. J. KOKOTT, concl. préc. C.J., arrêt *Sopora c. Staatssecretaris van Financiën*, 24 février 2015, C-512/13, EU:C:2014:2366.

faire bénéficier du régime un profil aux compétences courantes. Cela pourrait détourner le dispositif de son objectif premier : attirer une expertise stratégique pour l'économie nationale.

En synthèse, le régime spécial d'imposition pour contribuables et chercheurs impatriés modernise le cadre fiscal belge pour les impatriés, mais son potentiel est bridé par des conditions trop restrictives qui nuisent à sa compétitivité. Pour que la Belgique puisse rivaliser efficacement avec ses voisins, plusieurs ajustements sont préconisés :

- Réviser le seuil de rémunération en introduisant un montant réduit pour les diplômés de moins de 30 ans, à l'instar du modèle néerlandais.
- Assouplir la condition géographique des 150 km, par exemple en la remplaçant par un critère basé sur la distance entre l'ancien domicile et le nouveau lieu de travail.
- Rehausser le plafond d'exonération des frais propres à l'employeur pour mieux concurrencer la France et le Luxembourg sur le segment des très hauts revenus.
- Réduire la période de référence avant l'arrivée en Belgique de 60 à 24 mois.
- Intégrer des mesures fiscales favorables pour certains revenus de source étrangère afin d'attirer les profils internationaux.

Sous-section 2 : Analyse du régime d'imposition des impatriés au regard du principe constitutionnel d'égalité de non-discrimination

Le droit fiscal belge est gouverné par le principe d'égalité et de non-discrimination, consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution et, plus spécifiquement en matière d'impôts, par son article 172. C'est dans ce cadre que doit être analysée la loi-programme du 27 décembre 2021, qui a instauré deux régimes fiscaux dérogatoires au droit commun : le régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés (RSII) et le régime spécial d'imposition pour les chercheurs impatriés (RSICI).

L'instauration de ces régimes, aussi justifiée soit-elle par des objectifs de compétitivité économique, soulève inévitablement des questions au regard du principe d'égalité. En offrant un traitement fiscal nettement plus favorable à une catégorie spécifique de personnes, le RSII et le RSICI créent une différence de traitement manifeste par rapport aux travailleurs résidents, mais aussi entre différentes catégories de travailleurs étrangers.

En l'absence, à ce jour, de jurisprudence établie de la Cour constitutionnelle sur ces nouveaux dispositifs fiscaux, il convient dès lors d'examiner leur compatibilité avec ce principe fondamental. La présente analyse a pour objet de déterminer si cette différence de traitement constitue, ou non, une discrimination.

Pour ce faire, notre examen suivra la méthodologie issue de la jurisprudence constante de la Cour. Selon celle-ci, une différence de traitement n'est pas discriminatoire si elle repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. Cet examen de la justification implique de vérifier si la mesure :

- Poursuit un but légitime ;
- Repose sur des critères de distinction objectifs et pertinents pour atteindre ce but ;
- Produit des effets qui ne sont pas disproportionnés par rapport à l'objectif visé.

1. L'objectif légitime

Le premier volet du test est aisément satisfait. Le but poursuivi par le législateur est de renforcer l'attractivité et la compétitivité de l'économie belge en attirant des talents internationaux (cadres, experts, chercheurs) qui, sans un tel incitant, pourraient choisir de s'établir dans d'autres pays.

2. La pertinence des critères

Le second volet du test de constitutionnalité exige que la distinction opérée repose sur des critères qui soient à la fois objectifs dans leur formulation et pertinents au regard du but poursuivi. Les conditions d'éligibilité définies par le législateur pour le RSII et le RSICI satisfont à cette double exigence.

D'une part, les critères liés à l'absence de lien fiscal ou géographique récent avec la Belgique (ne pas avoir été résident fiscal belge, ne pas avoir habité à moins de 150 km de la frontière et ne pas avoir été assujetti à l'impôt des non-résidents belges pour des revenus professionnels durant les 60 mois précédents) sont factuels, vérifiables et dépourvus d'arbitraire. Leur pertinence est manifeste : ils permettent de cibler spécifiquement les "vrais" impatriés qui subissent une rupture avec leur pays d'origine et des coûts additionnels liés à une expatriation significative, opérant ainsi une distinction logique par rapport à la situation des travailleurs résidents ou frontaliers, qui n'est objectivement pas comparable.

D'autre part, le seuil de rémunération minimale de 75 000 euros bruts annuels, exigé pour les contribuables du RSII, est un critère quantifiable et donc parfaitement objectif. Il se révèle également pertinent en ce qu'il fonctionne comme une présomption de haute qualification ou d'expertise. En visant les hauts salaires, le législateur s'assure de concentrer l'incitant sur une catégorie de travailleurs à forte valeur ajoutée potentielle, ce qui est en parfaite adéquation avec l'objectif de compétitivité.

Ainsi, loin d'être arbitraires, les critères choisis par le législateur apparaissent comme des instruments logiquement et directement liés à l'objectif de n'attirer qu'une catégorie bien définie de talents internationaux.

3. La proportionnalité des effets

L'examen de la proportionnalité de la mesure confirme que l'avantage fiscal accordé reste dans des limites raisonnables. Plusieurs garde-fous intégrés au dispositif témoignent de la volonté du législateur de ne pas créer un privilège excessif.

Le caractère temporaire du régime, limité à une durée maximale de cinq ans renouvelable une fois, pour trois ans, constitue la première garantie contre une rupture permanente de l'égalité. S'y ajoute un encadrement financier strict : loin d'être une exonération intégrale, l'avantage prend la forme d'un remboursement de frais sur une base nette soumis à un double plafond, à la fois relatif (30 % du salaire) et absolu (90 000 euros), ce qui en limite l'ampleur.

Enfin, il est essentiel de noter que le régime ne porte pas atteinte aux droits des autres contribuables. Il instaure une différenciation positive pour attirer des profils spécifiques, sans pour autant dégrader la situation des contribuables soumis au régime fiscal du droit commun.

Cet ensemble de limitations permet de conclure que l'avantage fiscal est une mesure ajustée, dont les effets ne sont pas disproportionnés par rapport à l'objectif légitime de compétitivité internationale.

Sous-section 3 : Alternative au régime fiscal des impatriés

Plutôt que d'introduire un régime fiscal spécifique aux impatriés, le législateur aurait pu envisager une adaptation du régime fiscal ordinaire afin de renforcer l'attractivité de la Belgique pour les chercheurs et les talents hautement qualifiés.

Le cœur du dispositif aurait pu consister en une exonération partielle des revenus professionnels, appliquée selon un taux dégressif. Ce mécanisme, en offrant un avantage maximal les premières années (par exemple 50 % sur trois ans) avant de décroître progressivement, faciliterait l'installation initiale tout en assurant une transition douce vers le régime de droit commun.

Ce régime serait complété par un aménagement du traitement des revenus de source étrangère. Actuellement, en vertu des conventions préventives de double imposition (CPDI) :

- Les revenus mobiliers (par exemple, dividendes ou intérêts) sont imposables dans l'État de résidence, c'est-à-dire en Belgique avec une retenue à la source limitée dans l'État de la source.
- Les revenus immobiliers (par exemple, loyers d'un bien situé à l'étranger) sont imposables dans l'État de la source et exonérés en Belgique, mais sous réserve de progressivité, ce qui signifie qu'ils augmentent le taux d'imposition applicable aux autres revenus imposables en Belgique.

Dès lors, nous proposerions d'accorder une exonération totale pour les revenus attribués à la Belgique comme État de résidence (notamment les revenus mobiliers), et de transformer l'exonération avec réserve de progressivité applicable aux revenus imposables dans l'État de la source (comme les revenus immobiliers étrangers) en une exonération pure et simple, afin qu'ils n'affectent plus le taux d'imposition des autres revenus.

Enfin, sur le plan administratif, nous recommanderions la mise en place d'un guichet unique numérique et multilingue pour centraliser toutes les formalités. Pour assurer une prévisibilité et une sécurité juridique optimales, le statut serait octroyé pour une durée unique et non renouvelable de huit ans dès l'entrée dans le régime. Cette approche supprimerait la lourdeur et l'incertitude liées à la procédure de renouvellement actuellement en vigueur après cinq ans, allégeant ainsi considérablement la charge administrative tant pour le contribuable que pour l'employeur.

Chapitre 3 : La dispense partielle de versement du précompte professionnel pour les chercheurs

Ce chapitre est consacré à une mesure fiscale fédérale mise en place afin de soutenir la recherche et le développement (R&D) en Belgique⁶⁸. Il s'agit de la dispense partielle de versement du précompte professionnel sur les rémunérations des chercheurs, un mécanisme qui vise à alléger les charges salariales des employeurs actifs dans le secteur de la R&D. Bien que

⁶⁸ SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, « incitants fiscaux en matière de Recherche et Développement », disponible sur [Incitants fiscaux en matière de Recherche et Développement | SPF Economie](http://www.economie.be), consulté le 9 août.

cette mesure ne bénéficie pas directement aux chercheurs eux-mêmes, elle permet aux entreprises et institutions de recherche de renforcer leur capacité de recrutement en réduisant le coût du travail⁶⁹. En facilitant l'engagement de nouveaux profils scientifiques, cette disposition contribue à dynamiser l'emploi dans le domaine de la recherche, tout en renforçant l'attractivité du marché belge pour les chercheurs étrangers. Elle joue ainsi un rôle stratégique dans la rétention des talents nationaux et dans l'attraction de chercheurs internationaux, favorisant le développement de projets innovants sur le territoire belge⁷⁰.

Section 1 : Origine de la dispense

L'exonération partielle du précompte professionnel appliquée aux salaires des chercheurs trouve son origine dans une réflexion amorcée dès l'an 2000 par le Conseil fédéral de la Politique scientifique (CFPS). Ce dernier, soucieux d'améliorer les conditions fiscales et sociales des chercheurs universitaires, proposait une mesure incitative visant à renforcer leur mobilité internationale. L'idée centrale reposait sur le constat qu'une part significative du travail des chercheurs, notamment la préparation d'un doctorat, relevait du développement personnel et ne constituait pas une rémunération imposable au sens strict du Code des impôts sur les revenus. Dès lors, une défiscalisation partielle de leur salaire apparaissait justifiée : l'économie ainsi réalisée permettrait d'embaucher un autre chercheur, favorisant de ce fait la recherche⁷¹.

Le CFPS suggérait un mécanisme de restitution budgétaire aux universités, permettant de libérer des ressources pour engager davantage de personnel scientifique ou revaloriser les salaires existants, sans affecter le statut social des chercheurs. Cette proposition s'inscrivait également dans le cadre plus large des objectifs européens fixés lors du sommet de Lisbonne, qui visaient à porter les investissements en R&D à 3 % du PIB. Étant donné que les coûts salariaux représentent une part majeure des dépenses en R&D en Belgique, il semblait logique de cibler ces charges pour stimuler l'innovation, sans pour autant les réduire, afin de ne pas compromettre les efforts d'investissement⁷².

C'est dans ce contexte que la mesure a été concrétisée en 2002 par le biais d'une Loi-programme, introduisant pour la première fois une exonération de 50 % du précompte professionnel pour les chercheurs actifs dans l'enseignement supérieur. Depuis son introduction en 2002, cette mesure a connu plusieurs ajustements législatifs. Ces modifications ont concerné tant les conditions d'éligibilité que le pourcentage d'exonération, qui a évolué au fil des années pour s'adapter aux priorités budgétaires et aux objectifs de soutien à la recherche. Dans le cadre de ce travail, l'analyse portera exclusivement sur la version actuellement en vigueur de cette disposition fiscale⁷³.

⁶⁹

⁷⁰ Quest. n° 1689 de M. Christian Leysen du 14 septembre 2023, *Q.R.*, Ch., 2023-2024, n° 55-B122, p. 1.

⁷¹ E. PHALET et A. SPITHOVEN, « La dispense partielle du précompte professionnel des chercheurs », *R.G.F.*, 2002, p. 4 à 15.

⁷² COUR DES COMPTES, *Mesures d'aide à la recherche et au développement à l'impôt des sociétés*, Bruxelles, 28 octobre 2021, p 60.

⁷³ *Ibid.*, p.26

Section 2 : Présentation du mécanisme

En règle générale, les employeurs sont tenus de prélever un précompte professionnel sur les rémunérations versées à leurs salariés et dirigeants, qu'ils doivent ensuite reverser à l'État. Ce versement doit être effectué dans les quinze jours suivant la fin du mois au cours duquel les revenus ont été attribués⁷⁴. Toutefois, depuis le début des années 2000, certaines entreprises peuvent bénéficier d'un régime de dispense de versement du précompte professionnel. Dans ce cas, bien que le précompte soit retenu sur la rémunération, l'employeur est autorisé à conserver tout ou partie de ce montant, ce qui constitue un soutien direct à sa trésorerie⁷⁵.

À ce jour, la législation belge prévoit douze régimes permanents de dispense. Ces mesures, bien qu'avantageuses pour les employeurs, représentent un coût budgétaire croissant pour l'État. Selon un rapport de la Cour des comptes, le coût de ces dispenses s'élevait à 3,9 milliards d'euros en 2021, contre 2,9 milliards en 2017 et seulement 198 millions en 2005⁷⁶.

Les secteurs concernés par ces régimes sont diversifiés, et parmi eux figure notamment le domaine de la recherche et du développement, qui bénéficie d'un soutien particulier à travers ce mécanisme fiscal.

Section 3: Principe et conditions d'application

1. le principe: une dispense à 80 %

Dans le cadre de leurs activités de recherche et développement, les employeurs peuvent bénéficier d'une dispense de versement de 80 % du précompte professionnel retenu sur les rémunérations versées à leurs chercheurs. Cette mesure est applicable uniquement si 100 % du précompte a été effectivement prélevé, conformément aux dispositions de l'article 275³, §1^{er}, du Code des impôts sur les revenus (CIR 92)⁷⁷.

2. Les employeurs éligibles

Cette dispense est réservée à plusieurs catégories d'acteurs. Elle vise d'abord les universités, les hautes écoles, ainsi que les entreprises engagées dans un partenariat avec des institutions académiques ou scientifiques. La dispense est également prévue pour les sociétés qualifiées de « Young Innovative Company » (YIC), lesquelles doivent répondre à plusieurs critères : être une petite société au sens du Code des sociétés, être constituée depuis moins de dix ans, ne pas résulter d'une restructuration ou d'une extension d'activité, et avoir investi au moins 15 % de leurs dépenses dans la R&D au cours de l'exercice précédent. Enfin, la mesure s'applique de manière plus large aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement et détenteurs d'un diplôme visé au § 2, 1^o ou 2^o de l'article 275³du CIR 92.

3. Les diplômes requis

Les diplômes de niveau master ou doctorat ouvrent droit à une dispense maximale, équivalente à 80 % du précompte professionnel dû. Sont visés les doctorats dans les domaines scientifiques

⁷⁴ C.I.R. 92, art. 412, al. 2.

⁷⁵ M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 277.

⁷⁶ C.I.R. 92, art. 275.

⁷⁷ C.I.R. 92, art. 275³.

ou techniques, tels que les sciences appliquées, les sciences exactes, la médecine, la médecine vétérinaire, la pharmacie ou encore le génie civil. De même, les titulaires d'un master ou d'un diplôme équivalent dans des disciplines reconnues par les entités fédérées sont également éligibles à cette dispense maximale. À titre d'exemple, la Communauté flamande reconnaît les domaines tels que les sciences, la biotechnologie, la médecine, l'architecture ou le développement de produits, tandis que la Communauté française inclut des disciplines comme les sciences, l'ingénierie, l'agronomie, l'urbanisme ou la pharmacie⁷⁸.

À côté de cela, les diplômes de niveau bachelier donnent droit à une dispense plus limitée, plafonnée à 25 % du total des dispenses accordées aux diplômes de niveau supérieur. Il s'agit notamment des bacheliers dits de transition ou équivalents, pour autant qu'ils soient obtenus dans des domaines scientifiques ou technologiques. Sont également concernés certains bacheliers professionnalisants, à condition qu'ils relèvent de secteurs reconnus par les communautés compétentes, tels que la biotechnologie, les sciences de la santé, l'informatique, les sciences nautiques ou encore la technologie⁷⁹.

4. La nature des projets de recherche

La validité de la dispense repose également sur la nature du projet ou programme de recherche auquel est affecté le personnel. Celui-ci doit s'inscrire dans l'un des trois axes suivants⁸⁰ :

- la recherche fondamentale, qui vise la génération de nouvelles connaissances sans application directe ;
- la recherche industrielle, orientée vers le développement ou l'amélioration de produits, de procédés ou de services sans exigence de prototype ;
- et enfin, le développement expérimental, centré sur la création de produits ou services innovants à partir de connaissances existantes, incluant la réalisation de prototypes lorsque la production finale s'avère trop onéreuse pour une démonstration classique.

Sont éligibles à cette mesure les chercheurs, les techniciens ainsi que les gestionnaires de projets actifs dans la R&D. En revanche, les fonctions purement administratives ou commerciales sont expressément exclues du champ d'application de la dispense.

Enfin, pour bénéficier de cette mesure fiscale, les projets doivent obligatoirement être enregistrés auprès du Service public fédéral de Programmation de la Politique scientifique, également désigné sous l'acronyme BELSPO⁸¹. Le dossier déposé par l'employeur doit contenir:

- L'identification complète du redevable du précompte professionnel ;
- Une description scientifique du projet ou programme, précisant son objectif ainsi que son caractère fondamental, industriel ou expérimental ;

⁷⁸ C.I.R. 92, art. 275³, § 2, 1^o à 4^o.

⁷⁹ Circulaire n° 2018/C/36 de l'Administration générale de la Fiscalité du 15 mars 2018 relative à l'extension de la dispense de versement de précompte professionnel pour la recherche et le développement, disponible sur www.fisconetplus.be.

⁸⁰ C.I.R. 92, art. 275, § 1er.

⁸¹ C.I.R. 92, art. 275, § 1er, al. 3 et 6.

- Les dates prévues de début et de fin du projet⁸².

L'avis rendu par BELSPO est contraignant et détermine l'éligibilité du projet à la mesure.

Section 4 : Evolution de la position administrative : Arrêt de la Cour de Cassation du 06.01.2023

Jusqu'à l'arrêt de la Cour de cassation du 6 janvier 2023, l'administration fiscale belge admettait que la dispense de versement du précompte professionnel prévue à l'article 275³ du CIR 92 pouvait être appliquée à partir du mois au cours duquel le projet de recherche était notifié auprès de BELSPO, sans effet rétroactif. Cette approche permettait aux entreprises de notifier des projets déjà entamés⁸³.

Toutefois, dans son arrêt du 6 janvier 2023, la Cour de cassation a adopté une interprétation plus stricte du texte légal. Elle a jugé que la notification du projet devait impérativement être effectuée avant la date de début de celui-ci. En d'autres termes, un projet de recherche ou de développement ne peut bénéficier de la dispense que s'il a été enregistré auprès de BELSPO avant son lancement effectif. Une notification postérieure à la date de démarrage du projet exclut toute possibilité d'application de la dispense, même si toutes les autres conditions sont remplies.

À la suite de cette décision, l'administration fiscale a adapté sa position dans sa circulaire du 27 avril 2023. Depuis le 1er août 2023, la position administrative s'aligne sur celle de la Cour de cassation : la notification doit impérativement précéder la date de début du projet.

Concrètement, cela signifie qu'un projet de R&D ne peut bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel que s'il a été notifié à BELSPO avant sa date de démarrage. Toute notification tardive, même de quelques jours, rend le projet définitivement inéligible à la mesure fiscale⁸⁴.

Section 5: Analyse critique et points d'amélioration de la mesure

1. Un manque de coordination entre le SPF Finances et le Belspo

La dispense partielle de versement du précompte professionnel en faveur des chercheurs mobilise deux administrations fédérales : d'une part, le Belspo, chargé d'évaluer la dimension scientifique des projets de recherche et développement (R&D) ; d'autre part, le SPF Finances, qui exerce un contrôle fiscal via son administration générale de la fiscalité (AGFisc). Bien que leurs missions soient complémentaires, la mise en œuvre pratique de la mesure révèle un manque de coordination, qui nuit à son efficacité et génère une insécurité juridique pour les entreprises bénéficiaires⁸⁵.

⁸² Civ. Anvers, div. Anvers (ch. AF1), 29 avril 2022, R.G. n° 21/634/A, disponible sur [Précompte professionnel – Dispense de versement dans le cadre de la recherche et développement – Inscriptio... - TaxWin Expert](#)

⁸³ Cass. (1re ch.), 6 janvier 2023, R.G. n° F.21.0184.N.

⁸⁴ Circulaire 2023/C/49 relative au moment de l'inscription pour la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs.

⁸⁵ B. ZDRAVKOV, « Recherche et développement : les dispenses partielles de versement de précompte professionnel », R.G.F., 2009, p. 2 à 11.

Le Belspo reçoit les notifications de projets R&D et, sur demande, rend un avis contraignant sur leur éligibilité à la dispense, conformément à l'article 275³ du CIR92. Le SPF Finances intervient a posteriori pour contrôler le respect des conditions légales, notamment l'effectivité des projets, les qualifications des chercheurs et le temps de travail consacré à la R&D.

Cependant, les rapports de la Cour des comptes (2019 et 2023) soulignent l'absence d'un cadre formel d'échange d'informations entre les deux administrations. Ainsi, l'AGFisc ne dispose pas d'un accès direct à la base de données du Belspo, bien qu'elle contienne des données essentielles telles que l'identité des chercheurs, leurs diplômes et les descriptifs des projets. Cette situation limite considérablement sa capacité à identifier des facteurs de risques et à cibler efficacement les contrôles. À l'inverse, le SPF Finances refuse de transmettre au Belspo les montants de dispense effectivement appliqués, en invoquant le secret fiscal. Cette opacité entrave le suivi global de la mesure.

À ce manque de communication s'ajoute une divergence de fond dans l'interprétation des critères d'éligibilité. Tandis que le Belspo adopte une approche scientifique, relativement souple, le SPF Finances privilégie une lecture plus stricte des dispositions fiscales. Cette différence de perspective alimente des contestations récurrentes : les contrôleurs fiscaux remettent en question la qualité des avis du Belspo, jugés parfois insuffisamment motivés, imprécis ou trop généraux au regard des enjeux financiers.

L'arrêt du 16 mars 2021 de la Cour d'appel d'Anvers illustre cette tension interinstitutionnelle⁸⁶. Dans cette affaire, une entreprise sollicitait l'application de la dispense pour les années 2013 et 2014 sur la base d'un avis positif du Belspo. Le SPF Finances a refusé la demande, estimant que l'avis du Belspo était trop vague et que les éléments transmis étaient incomplets. Toutefois, la Cour d'appel a donné raison à l'entreprise, jugeant que le caractère contraignant de l'avis du Belspo ne dépendait pas de son niveau de détail.

Cet arrêt confirme le rôle déterminant du Belspo dans l'octroi de la dispense, tout en restreignant la marge d'appréciation du SPF Finances pour contester ces avis. Néanmoins, il ne lève pas toutes les interrogations : si un avis peu motivé est suffisant pour lier l'administration fiscale, cela soulève des inquiétudes quant à la qualité de l'analyse préalable.

La faiblesse de la motivation des avis s'explique en partie par le manque de ressources humaines du Belspo. En 2024, seuls 3,8 équivalents temps plein étaient affectés à la cellule fiscale, dont la rédaction des avis ne constitue qu'une des missions. Ce sous-effectif limite les capacités de vérification approfondie, ce qui peut altérer la rigueur du processus.

En outre, le faible volume d'avis émis (119 en 2022, tous favorables) remet en question la sélectivité et l'objectivité du Belspo. L'absence totale d'avis négatifs peut donner l'impression d'un contrôle peu exigeant, ce qui alimente la méfiance du SPF Finances. Enfin, le traitement non chronologique des demandes contribue à un sentiment d'arbitraire, nuisible à la transparence du système⁸⁷.

⁸⁶ Anvers, 16 mars 2021, inéd., R.G. n° 2019/AR/1643, disponible sur [Dispense de l'obligation de versement du précompte professionnel en matière de R&D - TaxWin Expert](#)

⁸⁷ COUR DES COMPTES, *Dispenses de versement du précompte professionnel - un dispositif complexe d'aide aux employeurs*, Bruxelles, Cour des comptes, 2019, p. 75.

2. Une base légale imprécise et des exigences administratives non fondées

L’article 275⁸⁸ du CIR92, base légale de la dispense, est devenu de plus en plus complexe avec le temps. L’élargissement de son champ d’application, la modification fréquente des taux de dispense et la multiplication des annexes rendent son interprétation difficile, tant pour les entreprises que pour les agents de contrôle. Cette complexité accroît le risque de divergences d’interprétation et, par conséquent, de litiges.

Par ailleurs, certaines pratiques administratives s’écartent du cadre légal. À titre d’exemple, l’exigence lors d’un récent contrôle fiscal par l’administration fiscale de fournir une équivalence officielle pour les diplômes délivrés hors de l’Espace économique européen ne repose sur aucun fondement légal. Cette exigence, apparue dans le cadre de contrôles individuels, crée une insécurité juridique injustifiée pour les employeurs concernés⁸⁹.

3. Des imprécisions dans la procédure de notification à Belspo

La procédure de notification des projets de R&D au Belspo constitue une autre source de difficulté. Le cadre légal ne précise ni les conditions de forme ni les exigences de fond applicables à cette notification. En l’absence de règles claires, certains dossiers sont rejettés lors des contrôles pour des motifs tels que l’absence de dates précises ou la non-identification explicite du projet, même lorsque les activités concernées relèvent bien de la R&D. Le système ne permet pas non plus de suivre l’évolution des projets dans le temps, ce qui peut pénaliser les entreprises en cas de modification du périmètre initialement déclaré⁹⁰.

Pour conclure cette section, il apparaît nécessaire d’envisager une réforme visant à clarifier les responsabilités respectives du Belspo et du SPF Finances, à instaurer un cadre structuré d’échange d’informations et à harmoniser les pratiques de contrôle. Une telle évolution favoriserait une application plus cohérente du dispositif et offrirait une meilleure protection aux entreprises. Bien qu’imparfaite, cette mesure constitue néanmoins une source de soutien financier pour les employeurs, grâce à la dispense de versement du précompte professionnel, laquelle peut être réinvestie dans la rémunération des chercheurs afin de renforcer l’attractivité de ces profils hautement qualifiés, comme nous le verrons dans la section qui suit, consacrée à un cas pratique⁹⁰.

Section 6 : Cas pratique : comment les incitants fiscaux peuvent influencer la rémunération des chercheurs ?

Cette section vise à illustrer, à travers un cas pratique fictif (tableau comparatif en annexe), l’impact positif des différents régimes fiscaux sur la rémunération nette du chercheur et sur le coût total pour l’employeur.

Pour ce faire, nous partons de l’hypothèse suivante : Monsieur X est célibataire, sans enfant à charge, résident fiscal belge, recruté depuis son pays d’origine, l’Italie. Il est titulaire d’un

⁸⁸ Ce cas pratique s’inspire d’une situation réelle rencontrée personnellement dans le cadre de ma profession en tant que consultante en fiscalité

⁸⁹ COUR DES COMPTES, *Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi)*, Bruxelles, Cour des comptes, 2023, p.35.

⁹⁰ J. WELLENS, « Recherche scientifique », monKEY, 25 juillet 2025, doc. mfco13208370.

diplôme d'ingénieur en électromécanique et dispose de dix années d'expérience professionnelle.

Les paramètres utilisés dans notre simulation sont les suivants : package salarial de 200.000 EUR, cotisations sociales personnelles de 13,07 %, cotisations sociales patronales de 25 %, barèmes d'imposition applicables pour l'année de revenus 2025 et centimes additionnels communaux de 7 %.

Nous considérons que le chercheur concerné remplit les conditions requises pour bénéficier des mesures fiscales que nous lui appliquerons dans les différents scénarios.

Scénario 1 : Régime fiscal ordinaire

Ce premier scénario met en œuvre le régime fiscal classique applicable à tout résident fiscal belge. Pour une rémunération brute annuelle de 200.000 euros, Monsieur X percevrait un revenu net de 93.031,15 euros. Le coût total pour l'employeur s'élèverait à 250.000 euros.

Scénario 1bis : Régime ordinaire avec dispense partielle de précompte professionnel

Dans ce scénario, nous partons des mêmes hypothèses que dans le scénario précédent mais appliquons la dispense de versement de précompte professionnel pour activités R&D. Cette mesure réduit significativement le coût employeur, qui passe de 250.000 euros à 185.921,24 euros, sans modifier la rémunération nette du chercheur.

Scénario 2 : Ancien régime fiscal des expatriés

Ce scénario illustre le régime fiscal des expatriés tel qu'il existait avant sa suppression. Afin de refléter l'impact du régime expatriés, nous partons d'une enveloppe salariale de 200.000 EUR comme dans le 1^{er} scénario qui sera répartie entre une rémunération brute de 170.250 EUR et des frais propres à l'employeur de 29.750 EUR. Ce scénario mène à une rémunération nette de 110.755,48 euros.

Cette augmentation du net s'explique par l'octroi de 29.750 euros de frais propres à l'employeur, exonérés de cotisations sociales et d'impôt. La diminution du coût employeur à 242.562,50 EUR (au lieu de 250.000 EUR) s'explique par l'économie de cotisations sociales patronales sur les frais propres à l'employeur.

Scénario 2bis : Ancien régime des expatriés avec dispense partielle de précompte professionnel

Ce scénario combine l'ancien régime des expatriés avec la dispense partielle de versement du précompte professionnel. Le coût employeur diminue de près de 53.000 euros, atteignant 189.553,25 euros. La rémunération nette du chercheur reste identique à celle du scénario 2.

Scénario 3 : Régime fiscal actuel des impatriés

Ce scénario illustre le régime actuellement en vigueur pour les contribuables et chercheurs impatriés. De nouveau, nous partons d'une enveloppe salariale de 200.000 EUR répartie en une rémunération brute et des frais propres à l'employeur. La rémunération nette (120.528,49 euros), augmente sensiblement grâce à l'exonération de 30 % de l'enveloppe salariale considérée comme frais propres à l'employeur. Cette exonération réduit significativement la base soumise aux cotisations sociales et à l'impôt.. Le coût employeur est également plus bas

que dans l'ancien régime des expatriés, s'élevant à 238.461,54 euros en raison d'un montant de frais propres à l'employeur plus important

Scénario 3bis : Régime des impatriés avec dispense partielle de précompte professionnel

En combinant le régime fiscal des impatriés avec la dispense partielle de versement du précompte professionnel, le coût employeur diminue encore, atteignant 191.555,51 euros. Cela représente une économie de près de 47.000 euros pour l'employeur.

Scénario 4 : Rétrocession partielle de l'avantage au chercheur

Dans ce dernier scénario, nous démontrons que bien que la dispense de versement de précompte professionnel pour activités R&D bénéficie directement à l'employeur, ce dernier peut indirectement utiliser cet avantage pour répondre aux attentes salariales des candidats.

Nous supposons ici que l'employeur dispose d'un budget fixe de 200.000 euros et que le chercheur exige une rémunération nette de 125.000 euros. Grâce à la rétrocession partielle de l'avantage fiscal tiré de la dispense de versement de précompte professionnel pour activités R&D, l'employeur peut se permettre d'augmenter l'enveloppe salariale du travailleur afin de lui offrir le salaire net désiré.

Ce scénario illustre que l'économie générée par les incitants fiscaux offre à l'employeur une marge de manœuvre stratégique : il peut soit améliorer le package salarial proposé au chercheur, renforçant ainsi l'attractivité de son offre, soit réinvestir cette économie dans des outils de recherche plus performants ou dans le développement de projets innovants. Dans les deux cas, ces leviers contribuent à créer un environnement plus favorable au recrutement et à la rétention de talents internationaux dans le secteur de la recherche et du développement. En conclusion, les scénarios 1 à 3 illustrent que, pour un package salarial équivalent de 200.000 EUR, le rapport entre le salaire net et le coût employeur varie de manière favorable selon le régime fiscal appliqué (régime classique, régime des expatriés ou régime des impatriés). En outre, l'application de la dispense de versement du précompte professionnel pour les activités R&D contribue à améliorer significativement ce ratio dans chacun des régimes.

Le scénario 4 se révèle être le plus avantageux tant pour le salarié que pour l'employeur, puisqu'il permet d'optimiser le salaire net (125.000 EUR) tout en respectant la contrainte budgétaire liée au coût employeur.

Conclusion

Au terme de cette analyse, il convient de répondre à la question qui a guidé notre travail : quels sont les dispositifs prévus en droit fiscal belge pour attirer des chercheurs renommés internationalement ? La réponse réside dans un ensemble d'incitants fiscaux complémentaires, parmi lesquels deux mécanismes se distinguent par leur impact direct et indirect.

À notre sens, la mesure qui bénéficie le plus directement aux chercheurs est le régime spécial d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés. Grâce à ce dispositif, les bénéficiaires reçoivent une indemnité forfaitaire équivalente à 30 % de leur rémunération brute, versée sous la forme de frais propres à l'employeur. Cet avantage tangible, destiné à couvrir les coûts additionnels liés à l'expatriation, leur offre une sécurité financière appréciable lors de leur installation. Ce nouveau régime représente une avancée majeure pour l'attractivité fiscale de la Belgique, car il est désormais plus stable et offre une plus grande sécurité juridique que son prédécesseur.

Parallèlement, nous avons démontré l'importance d'un second levier, la dispense partielle de versement du précompte professionnel. Bien qu'elle ne profite pas directement au chercheur, cette mesure est, à notre sens, primordiale. En allégeant le coût du travail pour les employeurs, elle constitue une condition sine qua non à la création même de postes de recherche. Grâce à cette économie substantielle, les entreprises et institutions sont plus à même de recruter, de proposer des rémunérations attractives ou de financer des projets innovants.

En conclusion, bien que le cadre fiscal belge ne soit pas parfait, comme l'a montré notre analyse critique, La complémentarité de ces deux dispositifs est fondamentale à l'attractivité de notre économie: l'un attire le talent, l'autre crée les conditions de son embauche. Les pistes d'amélioration que nous avons formulées pourraient, si elles étaient mises en œuvre, permettre à la Belgique de renforcer encore davantage sa compétitivité sur la scène internationale.

Bibliographie

Législation

- OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, OCDE, 2017.
- Constitution.
- Code des impôts sur les revenus 1992.
- Loi-programme du 27 décembre 2021, *M.B.*, 31 décembre 2021.

Circulaires administratives

- Circulaire n° Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983 relative au régime spécial d'imposition des cadres étrangers.
- Circulaire n° 2018/C/36 de l'Administration générale de la Fiscalité du 15 mars 2018 relative à l'extension de la dispense de versement de précompte professionnel pour la recherche et le développement.
- Circulaire n° 2022/C/47 de l'Administration générale de la Fiscalité du 6 mai 2022 relative aux dispositions instaurant un régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés.
- Circulaire 2023/C/49 de l'Administration générale de la Fiscalité du 2 mai 2023 relative au moment de l'inscription pour la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs.

Travaux préparatoires

- Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2349/001.
- Projet de loi portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2024-2025, n° 0963/001.

Questions parlementaires

- Question de Vandenbossche du 29 juillet 1999, *Q.R.*, Ch., 1998-1999, n° 163, p. 21958.
- Question n° 3541 de G. Gilkinet du 11 septembre 2014, *Q.R.*, Ch., 2014-2015.
- Question n° 1689 de M. Christian Leysen du 14 septembre 2023, *Q.R.*, Ch., 2023-2024, n° 55-B122, p. 1.

Législation étrangère

- Code général des impôts (France).
- Loi concernant l'impôt sur le revenu (Luxembourg).

Jurisprudence

- Av. gén. J. KOKOTT, concl. préc. C.J., arrêt Sopora c. Staatssecretaris van Financiën, 24 février 2015, C-512/13, EU:C:2015:108.
- Cass. (1re ch.), 6 janvier 2023, R.G. n° F.21.0184.N.
- Cass., 3 mars 1977, *Pas.*, 1977, I, p. 701, concl. Av. gén. J. Velu.
- Civ. Anvers (div. Anvers), 29 avril 2022, R.G. n° 21/634/A, disponible sur www.taxwin.be.
- Anvers, 16 mars 2021, *inéd.*, R.G. n° 2019/AR/1643, disponible sur www.taxwin.be.
- Bruxelles, 20 septembre 2006, *inéd.*, R.G. n° 1994/FR/438.

Rapports officiels et institutionnels

- COUR DES COMPTES, Le régime spécial de taxation des cadres étrangers. Rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, Cour des comptes, 2003.
- COUR DES COMPTES, Dispenses de versement du précompte professionnel - un dispositif complexe d'aide aux employeurs, Bruxelles, Cour des comptes, 2019.
- COUR DES COMPTES, Mesures d'aide à la recherche et au développement à l'impôt des sociétés, Bruxelles, Cour des comptes, 2021.
- COUR DES COMPTES, Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi), Bruxelles, Cour des comptes, 2023.
- OCDE, Taxing Wages 2024: Tax and Gender through the Lens of the Second Earner, Paris, Éditions de l'OCDE, 2024.
- SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES, Incitants fiscaux pour la recherche & le développement & l'innovation, Bruxelles, 2024.

Ouvrages

- DAVAIN, J.-L., Le régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers, Bruxelles, Kluwer, 2003.
- DE WOLF, M., MALHERBE, J. et THILMANY, J., Impôt des personnes physiques, Bruxelles, Larcier, 2013.
- DOCCLO, C., Droit fiscal international et comparé, les conventions fiscales internationales, syllabus, ULiège, 2024-2025.
- DUMORTIER, S., La mobilité internationale des travailleurs, Bruxelles, Larcier, 2022.
- WELLENS, J., Historique des régimes fiscaux de faveur, Bruxelles, Kluwer, s.d.

Contributions

- AFSCHRIFT, T. et de la ROCHE, G., « Le régime spécial d'imposition des cadres étrangers en Belgique », La mobilité internationale des travailleurs, P. Nihoul et S. Gilson (dir.), Bruxelles, Larcier, 2008, p. 341 à 370.
- COLLET, M., « Aperçu de droit fiscal des étrangers : le régime des impatriés », Mélanges François Julien-Laferrière, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 133 à 153.
- DUMORTIER, S., « Titre 1 - Régime spécial d'imposition des cadres étrangers en Belgique », La mobilité internationale des travailleurs, D. Martin et S. Houx (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 341 à 370.
- DUMORTIER, S., « Titre 2 - Régime spécial d'imposition pour les contribuables impatriés et les chercheurs impatriés », La mobilité internationale des travailleurs, D. Martin et S. Houx (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022, p. 371 à 397.
- MERCIER, S., « Remboursements de dépenses propres à l'employeur », Les formes alternatives de rémunération, A. L. Durviaux (dir.), Bruxelles, Larcier, 2015, p. 186.

Articles de doctrine

- BAETEN, J., « Le régime spécial ne sera pas examiné par la Cour d'arbitrage », Actualités fiscales, 2003, p. 5.
- DAVAIN, J.-L. et ECTORS, D., « Le nouveau régime belge d'imposition des impatriés », Rev. gén. fisc. compt. prat., 2022, n°8, p. 10.

- DEKEYSTER & ASSOCIÉS, « Réforme fiscale 'Arizona' : état des lieux au 22 juillet 2025 », disponible sur www.dekeyser-associes.be, 22 juillet 2025.
- DE MUNCK, A., « Le nouveau régime spécial d'imposition pour impatrié et pour chercheur impatrié. Un nouveau paradigme de gestion fiscale dans le cadre de la mobilité professionnelle en Belgique », R.P.P., 2022, n°2, p. 87 à 96.
- DE REYMAEKER, A., « La réforme du régime des cadres étrangers », Act. fisc., 2021.
- HINNEKENS, L., « Het (niet-) rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak », A.F.T., 1995, p. 273.
- HÜRNER, S., « Le nouveau régime d'imposition des cadres expatriés transférés en Belgique », disponible sur www.taxwin.be, 7 janvier 2022.
- LYAUDET, J., « Régime fiscal des impatriés : une analyse critique des changements entrés en vigueur le 1er janvier 2021 », JurisNews, 2021, p. 15.
- MALINGREAU, J. et NOËL, J., « Régime de faveur pour les travailleurs étrangers en Belgique : l'ancien (expatriés) et le nouveau (impatriés) », Revue Internationale du Patrimoine, 2023, n°13, p. 36 à 47.
- MALHERBE, J., « La légalité du régime administratif des cadres étrangers », J.D.F., 1982, p. 66.
- MALHERBE, J. et CUYPERS, W., « Nouveau régime fiscal pour les expatriés en Belgique », R.E.I.D.F., 2022, n°3, p. 373 à 378.
- MASSET, E., « Le régime de faveur des cadres étrangers cloué au pilori par la Cour des comptes », disponible sur www.taxwin.be, 8 mars 2003.
- MASSET, E., « Légiférer par voie de circulaires : bonjour les dégâts ... », disponible sur www.taxwin.be, 2 décembre 2006.
- NIESTEN, H., « Het bijzonder statuut van buitenlands kaderlid na 35 jaar circulaire fiscaal doorgelicht », T.F.R., 2007, p. 1053.
- PHALET, E. et SPITHOVEN, A., « La dispense partielle du précompte professionnel des chercheurs », R.G.F., 2002, p. 4 à 15.
- PHILIPPE, D. et DORBAN, K., « Un nouveau régime fiscal pour les expatriés en Belgique », R.G.F.L., 2022, n°1, p. 27 à 34.
- SCHUERWEGEN, H., « Verslag van het Rekenhof over het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden », Expat News, 2003, n°7, p. 5.
- VAN DYCK, J., « Bijzonder aanslagstelsel discriminerend », Fiscologue, 2001.
- VAN PRAET, F. et MELNITSJENKO, T., « Nieuw expat regime: a perfect storm? », Expat News, 2022, n° 7, p. 13 à 17.
- WELLENS, J., « Recherche scientifique », monKEY, doc. mfco13208370, 25 juillet 2025.
- ZDRAVKOV, B., « Recherche et développement : les dispenses partielles de versement de précompte professionnel », R.G.F., 2009, p. 2 à 11.

Sites web

- SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL ÉCONOMIE, « Incitants fiscaux en matière de Recherche et Développement », disponible sur www.economie.fgov.be, s.d., consulté le 9 août 2025.
- X, « Le régime des impatriés », disponible sur www.impots.gouv.fr.
- X, « 30% facility for highly educated foreign employees (expats) », disponible sur www.government.nl, s.d., consulté le 8 août 2025.

Annexe

	Scénario 1	Scénario 1 bis	Scénario 2	2bis	Scénario 3	3 bis	Scénario 4
	Régime fiscal ordinaire	Régime fiscal ordinaire avec application de la dispense de versement de précompte professionnel pour activités	Vieux régime fiscal des expatriés	Vieux régime fiscal des expatriés avec application de la dispense de versement de précompte professionnel pour activités	Nouveau régime fiscal des impatriés	Nouveau régime fiscal des impatriés avec application de la dispense de versement de précompte professionnel pour activités R&D	Combinaison régime fiscal des impatriés avec la dispense de versement de précompte professionnel
Coût employeur	250.000,00	185.921,94	242.562,50	189.553,25	238.461,54	191.555,51	199.034,90
Enveloppe salariale	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	208.254,42
Frais propres à l'employeur	N/A		-	29.750,00	-	46.153,85	-
Rémunération brute	200.000,00	200.000,00	170.250,00	170.250,00	153.846,15	153.846,15	160.195,71
Cotisations de sécurité sociale (13,0%	26.140,00	-	26.140,00	-	22.251,68	-	20.107,69
Base imposable	173.860,00	173.860,00	147.998,33	147.998,33	133.738,46	133.738,46	139.258,13
Précompte professionnel	-	80.097,57	-	66.261,57	-	58.632,54	-
Cotisation spéciale de sécurité sociale	731,28	-	731,28	-	731,28	-	731,28
Frais propres à l'employeur	N/A			29.750,00	29.750,00	46.153,85	46.153,85
Salaire net	93.031,15	93.031,15	110.755,48	110.755,48	120.528,49	120.528,49	125.000,00
Ratio : net - coût employeur	37,21%	50,04%	45,66%	58,43%	50,54%	62,92%	62,80%